

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI ARASINDAKİ
FARKLARIN FİNANSAL ANALİZE ETKİSİ VE BİR
UYGULAMA**

Hasan Melih EREN

**DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM DOKTORA PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Ayşe PAMUKÇU**

İSTANBUL, Haziran 2021

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI ARASINDAKİ
FARKLARIN FİNANSAL ANALİZE ETKİSİ VE BİR
UYGULAMA**

**Hasan Melih EREN
(162506001)**

**DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM DOKTORA PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Ayşe PAMUKÇU**

İSTANBUL, Haziran 2021

ÖNSÖZ

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihinde yayımlanmış olup, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'nin 2017 sürümü, uygulayıcılardan alınan geri bildirimler, KGK'nın inceleme çalışmaları ve diğer paydaşlardan gelen görüşler çerçevesinde 30 Mart 2021 tarihinde güncellenmiş ve 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için BOBİ FRS'nin 2021 sürümü yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'nin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre finansal tablolarını hazırlamayan işletmelerin, finansal tablolarını gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırmalı olarak hazırlamasını sağlamaktır.

KGK bu standardı yayımlayarak, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu göstermeyi amaçlayan eski finansal raporlama çerçevesi yerine, TFRS'ye kıyasla dili daha sade ve anlaşılır, kullanıcılar tarafından uygulanması daha az maliyetli, uluslararası muhasebe uygulamaları ve AB direktifleri ile uyumlu bir raporlama çerçevesi ortaya koymak istemektedir. Dolayısıyla, BOBİ FRS'nin finansal tablolara daha kolay uygulanmasını sağlamak amacıyla, TFRS'ye kıyasla faydalı finansal bilginin raporlanmasından ödün verilmektedir. Faydalı finansal bilginin kalitesinin daha düşük olması, özellikle TFRS'ye göre farklı uygulamaların olduğu işlem ve olaylarda, kullanıcıların işletmeyle ilgili yanlış kararlar almasına yol açabilir.

Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS ile TFRS hükümlerini karşılaştırmak, farklılıkları ortaya koymak, finansal analize etkisini incelemek ve son olarak finansal tablo kullanıcılarının kararları üzerine etkisini tartışmaktır. Ayrıca, son bölümde bu farklılıkların giderilmesi ve BOBİ FRS'nin daha güvenilir ve kullanılabilir bir standart haline getirilmesi için çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZ	xx
ABSTRACT	xxi
KISALTMALAR.....	xxii
ŞEKİL LİSTESİ.....	xxiii
TABLO LİSTESİ	xxiv
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. TFRS VE BOBİ FRS’NİN TÜRKİYE’DE GELİŞİM SÜRECİ	4
2.1 TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE YORUMLARI	4
2.2 TTK’NİN MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ	5
2.3 KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGK)	6
2.3.1 KGK’nın Amacı.....	6
2.3.2 KGK’nın Görevleri	6
2.3.3 KGK’nın Yayımladığı Finansal Raporlama Standartları.....	7
2.4 KAYIK’LERLE İLGİLİ DİĞER DÜZENLEMELER	8
2.4.1 Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri.....	9
2.4.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri	9
2.4.3 TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı (Hazine) Düzenlemeleri	9
2.5 BOBİ FRS	10

2.5.1 BOBİ FRS'nin Amacı	10
2.5.2 BOBİ FRS'nin Tanımı ve Kapsamı.....	10
2.5.3 BOBİ FRS Yürürlük Tarihi	14
BÖLÜM 3. TFRS ve BOBİ FRS HÜKÜMLERİNİN	
KARŞILAŞTIRILMASI – İÇERİK ANALİZİ	15
3.1 TFRS VE BOBİ FRS'NİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ	15
3.2 KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLOLAR.....	18
3.2.1 Finansal Raporlamanın Amacı	19
3.2.2 Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri.....	20
3.2.3 Genel Finansal Raporlama İlkeleri.....	21
3.2.4 Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme	21
3.2.5 Finansal Tabloların Unsurları	22
3.2.6 Finansal Tablolara Alma ve Finansal Durum Tablosu Dışında Bırakma	24
3.2.6.1 Finansal Tablolara Alma	24
3.2.6.2 Finansal Tablo Dışı Bırakma	25
3.2.7 Ölçüm Esasları.....	25
3.2.8 Finansal Tabloların Unsurları	30
3.2.9 Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Genel Hükümler.....	32
3.2.10 Finansal Tablo Örnekleri Arasındaki Farklar	33
3.2.10.1 Finansal Durum Tablosu Sunum Farkları	33
3.2.10.2 Kar veya Zarar Tablosu Sunum Farkları	42
3.3 NAKİT AKIŞ TABLOSU	45
3.3.1 Nakit Akış Tablosu ile İlgili Temel Kavramlar	45
3.3.2 Nakit Akış Tablosunun Sunumu.....	45
3.3.3 Dipnotlardaki Açıklama Farklılıkları	46
3.4 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR	46
3.4.1 Amaç ve Kapsam	46
3.4.2 Muhasebe Politikaları	46

3.4.3 Muhasebe Tahminleri	46
3.4.4 Muhasebe Hataları	46
3.4.5 Dipnotlardaki Açıklama Farklılıkları	47
3.5 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR.....	48
3.5.1 Amaç ve Kapsam	48
3.5.2 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar	48
3.5.3 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	48
3.5.4 Dipnotlardaki Açıklama Farklılıkları	48
3.6 HASILAT	48
3.6.1 Amaç ve Kapsam	48
3.6.2 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	49
3.6.2.1 Sözleşmenin Tanımlanması	49
3.6.2.1.1 Sözleşmelerin Birleştirilmesi:	50
3.6.2.1.2 Sözleşme Değişiklikleri:	51
3.6.2.2 Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması:	51
3.6.2.2.1 Farklı Bir Mal veya Hizmet.....	51
3.6.2.2.2 Benzerlik Gösteren ve Devir Şekli aynı Mal ve Hizmetler	54
3.6.2.2.2.1 Zamana Yayılı Edim Yükümlülüğü	54
3.6.2.2.2.2 İlerlemenin Aynı Yöntemle Ölçülmesi.....	56
3.6.3 Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi.....	56
3.6.3.1 Önemli Risk ve Getirilerin Devredilmesi.....	57
3.6.3.2 Ekonomik Faydaların Muhtemel Olması	57
3.6.3.3 Hasılatın Kayıtlara Alınmasında Değişken Bedel.....	57
3.6.3.4 İnşa ve Hizmet Sözleşmeleri.....	58
3.6.3.5 Katlanılan ve Gerçekleşecek Maliyetlerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülmesi	59
3.6.3.6 Kayıtlara Alınan Sözleşme Alacaklarının ve Borçlarının Sınıflandırılması	60
3.6.4 Özellikli Durumlar	60

3.6.5 Sözleşme Maliyetleri.....	64
3.6.6 Hasılatın Ölçülmesi	65
3.6.6.1 Satış İadeleri	66
3.6.6.2 Sözleşmede Önemli Finansman Bileşeni	66
3.6.6.3 İşlem Bedelinin Gayri Nakdi Bedel Olması	68
3.6.6.4 İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	69
3.6.6.5 Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi	70
3.6.7 Hasılatın Sunulması	71
3.6.8 Açıklamalar	71
3.7 STOKLAR	72
3.7.1 Amaç ve Kapsam	72
3.7.2 Stokların Muhasebeleştirilmesi.....	72
3.7.3 Stokların Ölçülmesi.....	73
3.7.4 Stokların Sunulması	73
3.7.5 Açıklamalar.....	73
3.8 TARIMSAL FAALİYETLER.....	74
3.8.1 Amaç ve Kapsam	74
3.8.2 Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	74
3.8.3 Tarımsal Faaliyetlerin Ölçülmesi.....	74
3.8.4 Tarımsal Faaliyetlerin Sunulması.....	75
3.8.5 Açıklamalar.....	75
3.9 MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI DEĞERLENDİRİLMESİ... 77	
3.9.1 Amaç ve Kapsam	77
3.9.2 Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi.....	77
3.9.3 Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Ölçülmesi.....	77
3.9.4 Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Sunulması	77
3.9.5 Açıklamalar	77
3.10 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR	78
3.10.1 Amaç ve Kapsam	78

3.10.2 Finansal Araçların Sınıflandırılması	78
3.10.3 Finansal Varlık ve Yükümlülüklerle İlişkin Muhasebe İlkeleri	86
3.10.3.1 Finansal Varlık ve Yükümlülükler İlk Kayda Alma Ölçüm.....	86
3.10.3.1.1 Finansal Varlıkların İlk Kayda Alma Ölçümleri	86
3.10.3.1.2 Finansal Yükümlülüklerin İlk Kayda Alma Esnasındaki Ölçümleri	89
3.10.3.2 Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Sonraki Ölçümleri	91
3.10.3.2.1 Finansal Varlıkların Sonraki Ölçümleri	91
3.10.3.2.2 Finansal Yükümlülüklerin Sonraki Ölçümleri.....	93
3.10.3.3 İlk Kayda Almada İşlem Bedelinin Gerçeğe Uygun Değerden Farklı Olduğu Durumlar	95
3.10.3.4 Finansal Araçların Yeniden Sınıflandırılması	95
3.10.4 Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü	96
3.10.5 Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması.....	97
3.10.6 Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması	98
3.10.7 Riskten Korunma Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü.....	98
3.10.8 Özkaynakların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü.....	103
3.10.9 Açıklamalar.....	104
3.11 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	104
3.11.1 Amaç ve Kapsam	104
3.11.2 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü	104
3.11.3 İştiraklerdeki Yatırımların Ölçümünde Özkaynak Yönteminin Bırakılması	105
3.11.4 İştiraklerdeki Paylardaki Değişiklikler	106
3.11.5 Açıklamalar.....	106
3.12 MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR	106
3.12.1 Amaç ve Kapsam	106
3.12.2 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımların Türleri	107
3.12.3 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımların İlk Muhasebeleştirilmesi.	110

3.12.3.1 Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetlerin ve Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi	110
3.12.3.2 Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler İlk Kayda Alma	110
3.12.4 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	110
3.12.4.1 Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetlerin ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi – Münferit Finansal Tablolar	110
3.12.4.2 Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetlerin ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi – Konsolide Finansal Tablolar	110
3.12.4.3 Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi – Münferit Finansal Tablolar	111
3.12.4.4 Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi – Konsolide Finansal Tablolar	111
3.12.5 Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerin İştirake Dönüşmesi	111
3.12.6 Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerde Özkaynak Yönteminin Bırakılması	112
3.12.7 Açıklamalar.....	112
3.13 MADDİ DURAN VARLIKLAR	113
3.13.1 Amaç ve Kapsam	113
3.13.2 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	113
3.13.2.1 Maddi Duran Varlıkların İlk Kayda Alınması	113
3.13.2.2 Maddi Duran Varlıkların Sonraki Maliyetleri	113
3.13.3 Maddi Duran Varlıkların Maliyet Unsurları	114
3.13.4 Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme), Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler.....	115
3.13.5 Maddi Duran Varlıkların İlk Ölçümü	115
3.13.6 Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü.....	116
3.13.7 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	117
3.13.8 Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması.....	118
3.13.9 Açıklamalar.....	119
3.14 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER.....	120

3.14.1 Amaç ve Kapsam	120
3.14.2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi	121
3.14.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolara Alma Sırasında Ölçümü	121
3.14.4 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolara Alınma Sonrasında Ölçümü	122
3.14.5 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değişikliği	123
3.14.6 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Finansal Tablo Dışı Bırakma ...	124
3.14.7 Açıklamalar.....	124
3.15 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	126
3.15.1 Amaç ve Kapsam	126
3.15.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	126
3.15.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ölçümü.....	127
3.15.3.1 Ayrı Olarak Elde Edilen Varlıkların Ölçümü.....	127
3.15.3.2 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Edilen Varlıkların Ölçümü	127
3.15.3.3 Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma ve Geliştirme Projesi İle İlgili Daha Sonraki Harcamalar	128
3.15.3.4 Devlet Teşviki Yoluyla Elde Etme	128
3.15.3.5 Varlıkların Takası Yoluyla Elde Etme.....	128
3.15.3.6 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar	129
3.15.3.6.1 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Araştırma Safhası	129
3.15.3.6.2 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Geliştirme Safhası.....	129
3.15.3.7 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	130
3.15.4 Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Amortismanı	130
3.15.5 Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar ..	131
3.15.6 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Finansal Tablo Dışı Bırakma .	131

3.15.7 Açıklamalar.....	133
3.16 KİRALAMALAR.....	134
3.16.1 Amaç ve Kapsam	134
3.16.2 Kiralama Sözleşmelerinin Bileşenlerine Ayrılması.....	135
3.16.3 Kiralama Süresi.....	136
3.16.4 Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması	136
3.16.5 Kiralama İşlemlerinin Kiracının Finansal Tablolarında Gösterimi – Muhasebeleştirme Ve Ölçüm Esasları.....	138
3.16.6 Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Finansal Tablolarında Gösterimi – Muhasebeleştirme ve Ölçüm Esasları.....	143
3.16.7 Satış ve Geri Kiralama İşlemleri.....	145
3.16.8 Açıklamalar.....	152
3.17 DEVLET TEŞVİKLERİ.....	153
3.17.1 Amaç ve Kapsam	153
3.17.2 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	154
3.17.3 Devlet Teşviklerinin Ölçümü.....	155
3.17.3.1 Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri Ölçümü	155
3.17.3.2 Gelire İlişkin Teşvikler Ölçümü	156
3.17.3.3 Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi Ölçümü	156
3.17.4 Devlet Yardımları.....	157
3.17.5 Açıklamalar.....	157
3.18 BORÇLANMA MALİYETLERİ	158
3.18.1 Amaç ve Kapsam	158
3.18.2 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	158
3.18.3 Borçlanma Maliyetlerinin Ölçümü.....	159
3.18.4 Açıklamalar.....	159
3.19 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	160
3.19.1 Amaç ve Kapsam	160
3.19.2 Değer Düşüklüğü Göstergeleri	160
3.19.3 Geri Kazanılabılır Tutarın Belirlenmesi.....	161

3.19.4 Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesi...	161
3.19.5 Kullanım Değerinin Ölçülmesi.....	162
3.19.6 İskonto Değerinin Belirlenmesi.....	163
3.19.7 Şerefiye ve Nakit Yaratan Birimin Net Defter Değerini Belirleme	163
3.19.8 Değer Düşüklüğü Kaydının Muhasebeleştirilmesi.....	165
3.19.8.1 Değer Düşüklüğü Kaydının Muhasebeleştirilmesi – Varlıklar.	165
3.19.8.2 Değer Düşüklüğü Kaydının Muhasebeleştirilmesi – Nakit Yaratan Birim.....	166
3.19.9 Değer Düşüklüğü Zararının İptali.....	166
3.19.10 Açıklamalar.....	166
3.20 KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR.....	170
3.20.1 Amaç ve Kapsam.....	170
3.20.2 Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi.....	170
3.20.3 Karşılıkların Ölçümü.....	171
3.20.4 Karşılıkların Sonraki Ölçümü	172
3.20.5 Kıdem Tazminatı Karşılığının Kayıtlara Alınması.....	172
3.20.6 Kıdem Tazminatı Karşılığı'nın Ölçümü	173
3.20.7 Şarta Bağlı Yükümlülükler	174
3.20.8 Şarta Bağlı Varlıklar.....	174
3.20.9 Karşılıkların Sınıflandırılması	174
3.20.10 Açıklamalar.....	175
3.21 YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ.....	175
3.21.1 Amaç ve Kapsam.....	175
3.21.2 Ağırlıkla Kullanılan Para Biriminin Belirlenmesi	176
3.21.3 Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	176
3.21.4 Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi- Yurtdışındaki İşletmeye Yapılan Net Yatırımı.....	177

3.21.5 Finansal Tabloların Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması	177
3.21.6 Ağırlıkta Kullanılan Para Birimi Sunum Para Biriminden Farklı Olan Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin Ve Müşterek Girişimlerin Finansal Tablolarının Çevrimi.....	177
3.21.7 Kur Farklarının Sınıflandırılması	178
3.21.8 Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli	179
3.21.9 Açıklamalar.....	179
3.22 İŞ BİRLEŞMELERİ	180
3.22.1 Amaç ve Kapsam	180
3.22.1.1 Büyük İşletmeler	180
3.22.1.2 Büyük İşletmeler Dışında Kalan İşletmeler.....	180
3.22.2 İş Birleşmelerinin Tanımlanması.....	180
3.22.3 İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	181
3.22.3.1 Büyük İşletmelerde Muhasebeleştirme	181
3.22.3.2 Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmelerde Muhasebeleştirme ...	181
3.22.4 Edinen İşletmenin Belirlenmesi	181
3.22.5 Birleşme Tarihinin Belirlenmesi	182
3.22.6 İş Birleşmesinde Maliyetin Belirlenmesi	182
3.22.6.1 Aşamasız Olarak Gerçekleşen İş Birleşmeleri Maliyeti	182
3.22.6.2 Aşamalı Olarak Gerçekleşen İş Birleşmeleri Maliyeti	182
3.22.6.3 İş Birleşmesi Maliyetinde Şarta Bağlı Bedel.....	183
3.22.6.4 İşletme Birleşmesinin Maliyeti Olmayan İşlemler	184
3.22.7 Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin, Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayıtlara Alınması	185
3.22.7.1 Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin Ölçümü ve Kayıtlara Alınması	185
3.22.7.2 Kontrol Gücü Olmayan Paylar Ölçüm ve Kayıtlara Alma.....	186
3.22.8 Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Ölçümü	186
3.22.8.1 Şerefiye ve Negatif Şerefiye İlk Ölçüm.....	186

3.22.8.2 Şerefiye ve Negatif Şerefiye Sonraki Ölçüm	187
3.22.8.3 Şerefiye ve Negatif Şerefiye Ölçüm Dönemi	187
3.22.9 Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Ölçümü	188
3.22.10 Açıklamalar.....	188
3.23 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR.....	190
3.23.1 Amaç ve Kapsam	190
3.23.2 Konsolidasyona Tabi Olacak İşletmelerin Belirlenmesi.....	190
3.23.3 Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesinde	
Uygulanacak İstisnalar	193
3.23.3.1 Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmelerde Uygulanacak	
Muhasebeleştirme.....	193
3.23.3.2 Büyük İşletmelerde Konsolidasyon Uygulaması İstisnaları.....	193
3.23.3.3 Münferit Finansal Tablolar.....	196
3.23.3.4 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon	
Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	197
3.23.4 Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların ve Kontrol Gücü Olmayan	
Payların Muhasebeleştirilmesi	198
3.23.5 Kontrolün Kaybedilmesi ve Muhasebeleştirme.....	199
3.23.6 Açıklamalar.....	201
3.24 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	203
3.24.1 Amaç ve Kapsam	203
3.24.2 Dönem Vergisinin Muhasebeleştirilmesi.....	204
3.24.3 Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi	204
3.24.4 Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Verginin Ölçümü	205
3.24.5 Kar Payı Ödemeleri Üzerinden Alınan Vergiler	206
3.24.6 Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler.....	206
3.24.7 Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler	207
3.24.8 Açıklamalar.....	209
3.25 ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLAR	209
3.25.1 Amaç ve Kapsam	209

3.25.2 Ara Dönem Finansal Tabloları ve İçeriği.....	209
3.25.3 Ara Dönem Finansal Tabloları Açıklamalar	209
3.25.4 Ara Dönem Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Dönemler .	210
3.25.5 Ara Dönem Finansal Tablolarda Önemlilik	210
3.25.6 Yıllık Finansal Tablolarda Yapılacak Açıklamalar	210
3.25.7 Ara Dönem Finansal Tablolar Ölçme ve Kayda Alma	210
3.25.8 Ara Dönem Finansal Tablolar Tahminlerin Kullanımı.....	211
3.25.9 Daha Önce Raporlanmış Ara Dönem Finansal Tablolarının Düzeltilmesi	211
3.26 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA	211
3.26.1 Amaç ve Kapsam	211
3.26.2 Yüksek Enflasyonlu Ekonominin Belirlenmesi	211
3.26.3 Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi	212
3.26.4 Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi.....	213
3.26.5 Açıklamalar.....	213
3.27 BOBİ FRS'NİN İLK DEFA UYGULANMASI.....	213
3.27.1 Amaç ve Kapsam	213
3.27.2 İlk Geçiş.....	213
3.27.2.1 İlk Geçiş – Daha Önce TFRS Uygulamayan İşletmeler	214
3.27.2.2 İlk Geçiş – Daha Önce TFRS Uygulayan İşletmeler.....	214
3.27.2.3 İlk Geçiş – Daha Önce BOBİ FRS Uygulayan Ama Uygulamaya Ara Vermiş İşletmeler	214
3.27.3 Bazı Düzenlemelerin Geriye Yönelik Uygulanmamasını Öngören Zorunlu Muafiyetler.....	214
3.27.4 Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler	215
3.27.5 Düzeltmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması	224
3.27.6 Geçiş Tarihinden Önceki Finansal Tabloların Sunumu.....	224
3.27.7 Açıklamalar.....	224

3.28 İLİŞKİLİ ŞİRKETLER.....	225
3.28.1 Amaç ve Kapsam	225
3.28.2 İlişkili Şirket Tanımı	226
3.28.3 Büyük Olmayan Şirketlerde Yapılması Gereken Sunum ve Açıklamalar	227
3.28.4 Büyük İşletmelerde Yapılması Gereken Sunum ve Açıklamalar ..	227
3.29 TFRS'DE YER ALAN AMA BOBİ FRS'DE YER ALMAYAN HÜKÜMLER.....	228
3.29.1 Hisse Bazlı Ödemeler	228
3.29.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler.....	229
3.29.3 Faaliyet Bölümleri	230
3.29.4 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	231
3.29.5 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	233
3.29.6 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ..	235
3.29.7 Hisse Başına Kazanç	235
3.29.8 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	236
3.29.9 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	240
3.29.10 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesine Dair Kayıtlara Alma ve Ölçüm	241
3.29.11 Açık İşletme Madeni Üretim Aşaması Dekapaj Maliyetleri	241
3.29.12 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü	242
3.30 TFRS ve BOBİ FRS'deki Farklılıkların Özeti	247
BÖLÜM 4. FİNANSAL ANALİZ.....	251
4.1 FİNANSAL ANALİZİN TANIMI VE ÖNEMİ.....	251
4.2 FİNANSAL ANALİZDE KULLANILAN KAYNAKLAR	252
4.3 FİNANSAL ANALİZDE KULLANILAN TEKNİKLER	253
4.3.1 Yatay Analiz.....	253
4.3.2 Dikey Analiz.....	254

4.3.3 Trend Analizi	254
4.3.4 Oran Analizi ve Yöntemleri.....	255
4.3.4.1 Likidite Oranları ve İşletme Sermayesi	256
4.3.4.1.1 Cari Oran	256
4.3.4.1.2 Asit-Test oranı	256
4.3.4.1.3 Nakit Oranı	257
4.3.4.1.4 Likidite Oranlarının Analizinde Dikkat Edilmesi Gereken Konular	257
4.3.4.2 Finansal Yapı Oranları.....	258
4.3.4.2.1 Kaldıraç Oranları.....	259
4.3.4.2.2 Finansal Yapı Oranları Analizinde Dikkat Edilmesi Gereken Konular	262
4.3.4.3 Faaliyet Oranları.....	263
4.3.4.3.1 Stok Devir Hızı	263
4.3.4.3.2 Alacak Devir Hızı	264
4.3.4.3.3 Net İşletme Sermayesi Devir Hızı	265
4.3.4.3.4 Maddi Duran Varlık Devir Hızı.....	266
4.3.4.3.5 Aktif Devir Hızı	266
4.3.4.4 Karlılık Oranları	266
4.3.4.4.1 Karlılığın Varlıklara Oranı	267
4.3.4.4.2 Karlılığın Satışlara Oranı.....	268
4.3.4.4.3 Karlılığın Özkaynaklara Oranı.....	269
4.3.4.5 Piyasa Temelli Oranlar.....	270
4.3.4.5.1 Hisse Başına Kar	270
4.3.4.5.2 Fiyat / Kazanç Oranı (FK Oranı):	270
4.3.4.5.3 Piyasa Değerinin Defter Değerine Oranı:	271
4.3.4.6 TFRS ve BOBİ FRS'ye göre Oran Analizlerinde Kullanılan Kalemler	272

BÖLÜM 5. BOBİ FRS VE TFRS ARASINDA YER ALAN FARKLARIN FİNANSAL ANALİZ ÜZERİNE ETKİLERİNİN BELİRLENMESİ	275
5.1 YATAY ANALİZE ETKİSİ.....	275
5.2 DİKEY ANALİZE ETKİSİ.....	275
5.3 TREND ANALİZİNE ETKİSİ.....	275
5.4 ORAN ANALİZİNE ETKİSİ.....	276
5.4.1 Likidite Oranları Üzerine Etkisi	276
5.4.2 Finansal Yapı Oranlarına Etkisi.....	277
5.4.3 Faaliyet Oranlarına Etkisi.....	280
5.4.4 Karlılık Oranlarına Etkisi	281
5.4.5 Piyasa Temelli Oranlara Etkisi	284
5.5 FİNANSAL TABLO ANALİZİNE ETKİSİ SONUÇ	285
BÖLÜM 6. ÖRNEK BİR ŞİRKET ÜZERİNDEN BOBİ FRS VE TFRS'YE GÖRE DÜZENLENEN MALİ TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI VE ORAN ANALİZİ ÜZERİNE ETKİLERİNİN BELİRLENMESİ	286
6.1 ÖRNEK AŞ'NİN TFRS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI ve FAALİYET ALANLARI	287
6.1.1 ÖRNEK AŞ'nin Faaliyet Gösterdiği Alanlar	287
6.1.2 Bilanço - Varlıklar	288
6.1.3 Bilanço Yükümlülükler ve Özkaynaklar	289
6.1.4 Kar veya Zarar Tablosu	291
6.1.5 Nakit Akış Tablosu	292
6.1.6 Özkaynaklar Değişim Tablosu	294
6.2 ÖRNEK AŞ'NİN KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARININ BOBİ FRS'YE GÖRE DÜZENLENMESİ ESNASINDA ÇIKARILAN DÜZELTME VE SINIFLANDIRMA KAYITLARI	295

6.2.1 Sınıflandırma Kayıtları.....	295
6.2.1.1 Sözleşme Varlıkları	295
6.2.1.2 Sözleşme Yükümlülükleri.....	295
6.2.1.3 Verilen Sipariş Avansları - Stoklar	296
6.2.1.4 Verilen Maddi Duran Varlık Avansları.....	297
6.2.1.5 Türev Araçlar	297
6.2.1.6 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Diğer Borçlar	298
6.2.1.7 Devlet Teşvik ve Yardımları	298
6.2.1.8 Alınan Kar Payları.....	299
6.2.1.9 İtfa Edilmiş Maliyet Üzerinden Ölçülen Finansal Yatırımların Bilanço Dışı Birakılması.....	299
6.2.1.10 Finansal Varlıkların Değer Düşüklüğü Kazançları (Zararları) ve Değer Düşüklüğü Zararlarının İptalleri	299
6.2.1.11 Finansman Faaliyetlerinden Gelirler	300
6.2.1.12 Finansman Faaliyetlerinden Giderler	300
6.2.1.13 Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler.....	300
6.2.1.14 Ticari Alacak ve Sözleşme Varlıkları Değer Düşüklüğü	301
6.2.1.15 İade yükümlülükleri	301
6.2.1.16 Taşıyıcı Bitkiler	302
6.2.1.17 Durdurulan Faaliyetler.....	302
6.2.1.18 Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	303
6.2.1.19 Diğer Sınıflama Kayıtları	303
6.2.2 Düzeltme Kayıtları	304
6.2.2.1 Hasılat – Farklı bir Mal veya Hizmet.....	304
6.2.2.2 Hasılat – Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri	305
6.2.2.3 Hasılat – Ek garantiler.....	306
6.2.2.4 Hasılat – Önemli Finansman Bileşeni – Avanslar	307
6.2.2.5 Hasılat – Değişken Bedel	308
6.2.2.6 Hasılat – Edim Yükümlülüğünün İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi.....	309

6.2.2.7 Stoklar – Maliyet Yöntemi	310
6.2.2.8 Stoklar – Canlı Varlıklar Ölçüm	311
6.2.2.9 Finansal Varlıklar – Ölçüm.....	312
6.2.2.10 Finansal Varlıklar – Değer Düşüklüğü Zararı.....	313
6.2.2.11 Korunma Muhasebesi – Yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma	314
6.2.2.12 İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler - Ölçüm (İlk Muhasebeleştirme).....	315
6.2.2.13 Maddi Duran Varlıklar – Bilanço dışı bırakma.....	316
6.2.2.14 Maddi Duran Varlıklar – Restorasyon Maliyetleri	317
6.2.2.15 Kiralamalar (Kiracı).....	317
6.2.2.16 Devlet Teşvikleri Muhasebeleştirme	320
6.2.2.17 Borçlanma Maliyetleri Aktifleştirme	321
6.2.2.18 Şerefiye Değer Düşüklüğü	321
6.2.2.19 Karşılıklar – Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler	321
6.2.2.20 Karşılıklar – Yeniden Yapılandırma Karşılıkları.....	322
6.2.2.21 Karşılıklar / Standartların İlk Uygulaması – Kıdem Tazminatı Karşılıkları.....	322
6.2.2.22 Karşılıklar – Çalışanlara Sağlanan Diğer Faydalar	325
6.2.2.23 Yabancı Para İşlemleri - Net Yatırımın, İştiraklerin ve İş Ortaklıklarının Elden Çıkarılması	325
6.2.2.24 Yabancı Para İşlemleri – Avanslar.....	325
6.2.2.25 İş Birleşmesi – Maliyet – Şarta Bağlı Bedel - İş Birleşmesi - Edinilen İşletme Bilançosundaki Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin Ölçümü - Edinilen İşletme Bilançosunda Yer Almayan Varlık ve Yükümlülükler	326
6.2.2.26 Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - İşletme Birleşmeleri – Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü	329

6.2.2.27 İşletme Birleşmesi ile İlgili Açılış Bilançosu Farklarının Sonraki Ölçümü	334
6.2.2.28 Şerefiye Sonraki Ölçüm	335
6.2.2.29 Hisse Bazlı Ödemeler	335
6.2.2.30 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	337
6.2.2.31 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	337
6.2.2.32 Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü	339
6.2.2.33 Kontrol Gücü Olmayan Paylar	341
6.3 ÖRNEK AŞ'NİN BOBİ FRS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI	342
6.3.1 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Bilanço – Varlıklar	342
6.3.2 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Bilanço – Yükümlülükler ve Özkaynaklar	343
6.3.3 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu	344
6.3.4 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Nakit Akış Tablosu	345
6.3.5 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Özkaynaklar Değişim Tablosu	346
6.4 ÖRNEK AŞ TFRS ve BOBİ FRS'YE GÖRE RASYO ANALİZİ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRME	347
6.4.1 Likidite Oranları Analizi	347
6.4.2 Finansal Yapı Oranları Analizi	348
6.4.3 Faaliyet Oranları Analizi	350
6.4.4 Karlılık Oranları Analizi	351
6.4.5 Piyasa Temelli Oranlar Analizi	352
6.5 ARAŞTIRMANIN BULGULARI	354
BÖLÜM 7. SONUÇ ve ÖNERİLER	357
KAYNAKLAR	367
EKLER	371
EK A TFRS ve BOBİ FRS ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN DETAYLI KARŞILAŞTIRILMASI	371

ÖZ

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI ARASINDAKİ FARKLARIN FİNANSAL ANALİZE ETKİSİ VE BİR UYGULAMA

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Kamu Gözetimi Kurumu tarafından ilk olarak 29 Temmuz 2017 tarihinde yayımlanmış ve 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için yürürlüğe girmiştir. 30 Mart 2021 tarihinde ise, yeni sürümü yayımlanarak 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre finansal tablolarını hazırlamayan işletmeler için geçerli olup ve konsolide ve bireysel finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırmalı bilgi sağlamasını hedeflemektedir.

BOBİ FRS'nin Türkiye'de birçok işletme tarafından uygulanacağı göz önüne alındığında, TFRS ile farklılıklarının iyi anlaşılması finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları tarafından önem arz etmektedir. Bu çalışmada, BOBİ FRS ile TFRS hükümleri içerik analizi kullanılarak karşılaştırılmış ve TFRS'ye göre farklılıklar ortaya konmuştur. Daha sonrasında bu farklılıkların, finansal analiz üzerine etkileri incelenmiş ve kullanıcıların kararları üzerine olası etkileri tartışılmıştır. Uygulama bölümünde ise büyük işletme statüsündeki örnek bir şirket üzerinden gidilerek, ortaya çıkan sonuçların finansal analize etkileri incelenmiştir. Çalışma, BOBİ FRS'nin daha az maliyetli ve uygulaması daha kolay standartlar içerdiğini ama TFRS ile olan farklılıkların, finansal analiz üzerine etkisinin karar alma aşamasında önemli ve yanıltıcı olabileceğini göstermektedir. Finansal tablo kullanıcılarının finansal analiz yaparken bu farklılıklardan haberdar olmaları sağlıklı karar almalarını sağlayacaktır. Bu çalışmada ayrıca, iki standart arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla çözüm önerileri ortaya konmuştur.

Anahtar kelimeler: BOBİ FRS, TFRS, Finansal Analiz, Faydalı Finansal Bilgi

Tarih: 28.06.2021

ABSTRACT

THE IMPACT OF THE DIFFERENCES BETWEEN TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZE ENTITIES ON FINANCIAL ANALYSIS AND AN APPLICATION

Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Entities (FRS LMS) was first published on 29 July 2017 by Turkish Public Oversight Authority and was effective from the periods starting from 1 January 2018. Updated 2021 version was published on 30 March 2021 and is effective from the periods starting from 1 January 2021. The scope of FRS LMS covers the entities subject to independent audit and that do not apply Turkish Financial Reporting Standards (TFRS). The objective of the FRS LMS is to provide relevant, faithful and comparable financial information about the entity's individual and consolidated financial statements.

Since the widespread usage of FRS LMS is highly probable in the following periods, it is very important that preparers and users of new standard should have a deep understanding for the differences between TFRS and FRS LMS. In this study, standards and provisions of TFRS and FRS LMS were compared, and differences were determined based on content analysis. In the application part, impact of the differences between two standards on the financial analysis were evaluated through a case analysis of a hypothetical large entity. The study shows that the differences between two standards in providing financial information may be material and misleading in decision making process of users of financial statements. It is quite important that users are aware of those differences to make appropriate decisions in providing resources to an entity. In this study, solution proposals were also presented to reduce the differences between two accounting standards.

Keywords: Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Entities, Turkish Financial Reporting Standards, Financial Analysis, Useful Information

Date: 28.06.2021

KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BIST:	Borsa İstanbul A.Ş.
Bireysel Emeklilik Kanunu:	28 Mart 2001 tarih ve 4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu
BOBİ FRS:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
FAVÖK:	Faiz, Amortisman ve Vergi �ncesi Kar (Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization- EBITDA)
F/K:	Fiyat/Kazanç Oranı
FVÖK:	Faiz ve Vergi �ncesi Kar (Earnings Before Interest and Taxes-EBIT)
HBK:	Hisse Başına Kazanç
KAYİK:	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK:	T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
Sigortacılık Kanunu:	14 Haziran 2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu
SPK:	Sermaye Piyasası Kurumu
TC:	Türkiye Cumhuriyeti
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK:	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 2.1. TMS / TFRS, BOBİ FRS Uygulayacak olan İşletmelerin Hadleri.....	14
Şekil 3.1. TFRS 9 Finansal varlıkların sınıflandırılma şartları (Deloitte, 2017)	84
Şekil 3.2. BOBİ FRS 9 Finansal varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırılması	85
Şekil 3.3. Müşterek kontrolün değerlendirilmesi (TFRS 11)	107
Şekil 3.4. TFRS 16 – Net kiralama yatırımının tanımı	144
Şekil 3.5. TFRS 10'daki kontrol kavramının bileşenleri	191
Şekil 3.6. TFRS 10'da yer alan konsolide finansal tablo düzenleme muafiyeti	194

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1 KAYİK'lerin kapsamı ve sayıları.....	8
Tablo 2.2 BOBİ FRS İçeriği	12
Tablo 3.1 TFRS'de ve BOBİ FRS'de karşılığı bulunan finansal raporlama standartları ve yorumları	15
Tablo 3.2 TFRS'de yer alan ama BOBİ FRS'de tam olarak karşılığı bulunmayan finansal raporlama standartları ve yorumları aşağıdaki gibidir:.....	18
Tablo 3.3 TFRS Kavramsal Çerçeve'de yer alan Finansal Raporlamanın Amacı	19
Tablo 3.4 TFRS ve BOBİ FRS'de finansal tablo unsurları tanımı.	22
Tablo 3.5 TFRS ve BOBİ FRS'de ölçüm esasları.	26
Tablo 3.6 TFRS ve BOBİ FRS'de ilk defa kayıtlara alma	29
Tablo 3.7 BOBİ FRS'de özkaynaklarda takip edilmesi istenen TFRS'nin tanımladığı Diğer Kapsamlı Gelir Kalemleri	30
Tablo 3.8 BOBİ FRS'de yer almayan ancak TFRS'nin tanımladığı Diğer Kapsamlı Gelir Kalemleri	31
Tablo 3.9 BOBİ FRS ve TFRS Açıklama Bölümleri Farkı	32
Tablo 3.10 BOBİ FRS ve TFRS Finansal Tablo Örnekleri Karşılaştırması - Varlıklar. 33	
Tablo 3.11. BOBİ FRS ve TFRS Finansal Tablo Örnekleri Karşılaştırması – Yükümlülükler ve Özkaynaklar	38
Tablo 3.12. BOBİ FRS ve TFRS Finansal Tablo Örnekleri Karşılaştırması – Kar veya Zarar Tablosu.....	42
Tablo 3.13 BOBİ FRS ve TFRS Nakit Akış Tablosu Sunumu ile ilgili Farklılıklar	45
Tablo 3.14 BOBİ FRS ve TFRS Muhasebe Politikaları, Tahminleri ve Hatalar Dipnot Farklılıkları	47
Tablo 3.15 BOBİ FRS ve TFRS Tarımsal Faaliyetleri Ölçüm Farklılıkları.....	75
Tablo 3.16 BOBİ FRS ve TFRS'ye göre Finansal Varlıkların Sınıflandırılması	79
Tablo 3.17 BOBİ FRS ve TFRS'ye göre Finansal Yükümlülüklerin Sınıflandırılması. 81	

Tablo 3.18 BOBİ FRS 9 ve TFRS 9'a göre Finansal Varlıkların İlk Kayda Alma Esnasındaki Ölçümleri:	87
Tablo 3.19. BOBİ FRS 9 ve TFRS 9'a göre Finansal Yükümlülüklerin İlk Kayda Alma Esnasındaki Ölçümleri:	89
Tablo 3.20 BOBİ FRS 9 ve TFRS 9'a göre Finansal Varlıkların Sonraki Ölçümleri: ...	91
Tablo 3.21 BOBİ FRS 9 ve TFRS 9 Finansal Yükümlülüklerin Sonraki Ölçümleri:	93
Tablo 3.22 BOBİ FRS 9'daki korunma riskleri ile TFRS 9'daki korunma ilişkisi karşılaştırması.....	99
Tablo 3.23 BOBİ FRS 11 ve TFRS 11'de yer alan Müşterek Girişimlerdeki Payların Sınıflandırılma Farklılıkları	107
Tablo 3.24 BOBİ FRS ve TFRS arasındaki faaliyet kiralaması muhasebeleştirme farklılıkları.....	139
Tablo 3.25 BOBİ FRS 15'e göre kiralama süresinde oluşan giderler	139
Tablo 3.26 TFRS 16 kiralama süresinde oluşan giderler.....	139
Tablo 3.27 TFRS 16 kira yükümlülüğü ve kullanım varlığı yeniden değerlendirilmesi.....	142
Tablo 3.28 BOBİ FRS 15 ve TFRS 16 Satış ve Geri Kiralama İşlemleri Farkları.....	145
Tablo 3.29 TFRS 10 ve BOBİ FRS 22'nin kontrolün değerlendirilmesi ile ilgili hükümleri	192
Tablo 3.30 BOBİ FRS 27 ve TFRS 1 Zorunlu Muafiyetler	215
Tablo 3.31 BOBİ FRS 27 ve TFRS 1 Seçimlik Muafiyetler	216
Tablo 3.32 TFRS Yorum 12'ye göre kar veya zarar tablosu.....	238
Tablo 3.33 TFRS Yorum 12'ye göre finansal durum tablosu	239
Tablo 3.34 BOBİ FRS'ye göre kar veya zarar tablosu	239
Tablo 3.35 BOBİ FRS'ye göre finansal durum tablosu.....	239
Tablo 3.36 Gerçeğe uygun değer ölçümünün TFRS 13'e ve BOBİ FRS'ye göre farklılıkları.....	243
Tablo 3.37 TFRS ve BOBİ FRS arasındaki finansal tablo düzeltme etkisi bazında farklılıklar	247
Tablo 3.38 TFRS ve BOBİ FRS arasındaki konu bazında farklılıklar	248
Tablo 3.39 BOBİ FRS'de Gerçeğe Uygun Değer İstisnası İşlem Bazında Sayısı	250

Tablo 4.1 Finansal Analizde Kullanılan Temel Kaynaklar	252
Tablo 5.1 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Likidite Oranları üzerine etkisi	276
Tablo 5.2 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Finansal Yapı Oranları üzerine etkisi	277
Tablo 5.3 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Faaliyet Oranları üzerine etkisi.....	280
Tablo 5.4 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Karlılık Oranları üzerine etkisi	282
Tablo 5.5 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Piyasa Temelli Oranlar üzerine etkisi.....	284
Tablo 6.1 Mandıra Varlıklarının TFRS ve BOBİ FRS amaçlı hareket tablosu.....	311
Tablo 6.2 Finansal Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Ölçümü	312
Tablo 6.3 Kiralama Varlıkları Hareket Tablosu	318
Tablo 6.4 Kiralama Yükümlülükleri hareket tablosu	318
Tablo 6.5 Kiralama Yükümlülüklerinin Nitelikleri ve Sınıflandırılması	319
Tablo 6.6 TFRS Kıdem Tazminatı Hareket Tablosu.....	323
Tablo 6.7 BOBİ FRS Kıdem Tazminatı Hareket Tablosu.....	323
Tablo 6.8 TFRS ve BOBİ FRS'ye göre iş birleşmesi maliyeti.....	326
Tablo 6.9 TFRS ve BOBİ FRS'ye göre tanımlanabilir varlık ve yükümlülükler.....	327
Tablo 6.10 TFRS ve BOBİ FRS'ye göre şerefiye hesaplaması.....	328
Tablo 6.11 Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar – açılış bilançosu farkları	329
Tablo 6.12 TFRS ve BOBİ FRS'ye göre işletme birleşmesinden doğan açılış bilançosu farkları.....	330
Tablo 6.13 İşletme birleşmesi dışındaki bağlı ortaklıkları ilgilendiren diğer açılış bilançosu farkları	331
Tablo 6.14 BOBİ FRS'ye göre Düzeltilmiş Şerefiye	332
Tablo 6.15 BOBİ FRS'ye göre Düzeltilmiş Kontrol Gücü Olmayan Paylar.....	332
Tablo 6.16 BOBİ FRS Açılış Bilançosu Diğer Kapsamlı Gelir Düzeltmeleri	333
Tablo 6.17 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçların Dökümü	336
Tablo 6.18 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları Kapsamında İnşaat ve Servis Maliyetleri ..	337
Tablo 6.19 İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar İç Verim Oranı.....	337
Tablo 6.20 TFRS İmtiyazlı Sözleşme Dönemi Kar veya Zarar Tablosu.....	338
Tablo 6.21 TFRS İmtiyazlı Sözleşme Dönemi Finansal Durum Tablosu	338
Tablo 6.22 BOBİ FRS İmtiyazlı Sözleşme Dönemi Kar veya Zarar Tablosu.....	338

Tablo 6.23 BOBİ FRS İmtiyazlı Sözleşme Dönemi Finansal Durum Tablosu	338
Tablo 6.24 BOBİ FRS'ye göre Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesaplaması	340



BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hakkındaki tebliğ (Tebliğ), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından ilk olarak 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için yürürlüğe girmiştir. 30 Mart 2021 tarihinde ise, yeni sürümü yayımlanarak 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için kullanılacaktır. BOBİ FRS, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulamayan işletmeler için hazırlanmış olup, amacı TFRS’nin de Kavramsal Çerçeve’de belirttiği gibi gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, kaliteli ve anlaşılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

KGK, Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ve diğer gelişmiş ülke örneklerini inceledikten sonra, birçok ülkede Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) uygulamasının borsada işlem gören işletmelerle sınırlandığını, diğer işletmelerin ise UFRS’ye kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan finansal raporlama standartlarını uyguladıklarını gözlemlemiştir (KGK Basın Bildirisi, 2018). Buradan hareketle, TFRS’ye kıyasla dili daha sade ve anlaşılır, kullanıcılar tarafından uygulanması daha az maliyetli, uluslararası muhasebe uygulamaları ve AB direktifleri ile uyumlu bir raporlama çerçevesi tasarlanmaya çalışılmış ve yürürlüğü koyulmuştur.

Buna göre, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için UFRS ile birebir uyumlu TFRS zorunlu olup, bağımsız denetime tabi olan diğer işletmeler için ise BOBİ FRS veya isteğe bağlı olarak TFRS uygulamaları zorunlu tutulmuştur. Ayrıca BOBİ FRS içinde orta boy işletme ve büyük boy işletme kavramı getirilmiş olup, Tebliğin 6. Maddesinde yer alan kriterleri sağlayan işletmeler büyük boy işletme olarak sınıflandırılmaktadır. Büyük boy olmayan işletmeler için tarihi maliyet esası ön planda olup, konsolidasyon zorunlu tutulmamakta ve bazı zorunlu açıklamalardan da bu işletmeler muaf tutulmaktadır. Dolayısıyla, BOBİ FRS içerisinde iki tane farklı raporlama çerçevesi yer almaktadır.

BOBİ FRS'nin ilk geçiş yılına ilişkin uygulama sonuçları 13 Mayıs 2020 tarihinde KGK tarafından yayımlanmıştır. Bu sonuçlara göre, Sözleşme Bilgi Portalına 11 Şubat 2020 tarihi itibarıyla yapılan girişlere istinaden 2.663 işletmenin finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırladığı görülmektedir. Bu şirketlerin 810 tanesi büyük işletme, geri kalanı ise orta boy işletme olarak kategorize edilmiştir. 2018 yılı itibarıyla KAYİK olmayan 8.072 işletmenin denetime tabi olduğu düşünüldüğünde (KGK Faaliyet raporu 2018, 72) işletmelerin yüzde 33'ünün BOBİ FRS'yi uyguladığı görülmektedir. KGK'nın 2021 yılında yayımladığı Bağımsız Denetime Tabi Reel Sektör İşletmelerine İlişkin Temel Göstergeler 2019 Dönemi raporunda (KGK, 2021:1), KAYİK olmayan ve denetime tabi olan 8.198 işletmenin 3.196'sının BOBİ FRS'yi kullandığı belirtilmektedir. Böylelikle, 2019 senesinde BOBİ FRS'yi tercih eden işletmelerin hem sayısı artmış, hem de KAYİK olmayan ve denetime tabi olan işletmeler içindeki BOBİ FRS'yi kullanım oranı yüzde 39'a yükselmiştir. Bu veri Türkiye'de BOBİ FRS'nin geniş bir uygulama alanı bulunduğunu bizlere göstermektedir.

BOBİ FRS'nin kullanıcıları, işletmelerin ortaklarını ve yöneticilerini olduğu kadar, işletmeye kredi veren finansal kuruluşları, işletme ile kredili çalışacak olan tedarikçileri ve son olarak potansiyel yatırımcıları da kapsamaktadır. Kredi verenler ve potansiyel yatırımcılar, işletmenin finansal pozisyonunu ve finansal performansını değerlendirirken faydalı finansal bilgiye, bir başka deyişle ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun finansal bilgiye sahip olmak ve kredi verdikleri veya yatırım yapmayı planladıkları kuruluşların ileride nakit girişi yaratıp, borçlarını ödeme kapasitesine sahip olup olmayacaklarını değerlendirmek isterler. Bu değerlendirmeyi yapabilmeleri için genellikle kullanılan yöntem, finansal tablolardan elde edilen finansal tablo analizleridir. Söz konusu analizlerin, karar alıcılar nezdinde daha doğru kararlar alınmasını sağlaması, ancak faydalı finansal bilgiyi daha fazla sağlayan finansal raporlama çerçevesi ile mümkün olmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası çerçevede faydalı finansal bilgiyi en iyi şekilde sağladığı kabul edilen TFRS ve alternatifi olan BOBİ FRS arasındaki muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklama farklılıklarının karar alıcıların kararları üzerindeki olası olumsuz etkisi, ilerleyen dönemlerde BOBİ FRS'nin daha fazla yaygınlaşması açısından engel teşkil edebilir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de geniş bir uygulama alanı olan ve ileriki dönemlerde bağımsız denetime tabi işletme sayısının artması ile, daha fazla işletme tarafından kullanılması ihtimali kuvvetli olan BOBİ FRS 2021 sürümü ile TFRS arasındaki farklılıkları ortaya koymak, finansal analiz üzerine etkilerini incelemek ve karar alıcıların kararları üzerine etkileri tartışmaktır. Bu amaca uygun olarak, çalışmanın 3. Bölümünde BOBİ FRS 2021 sürümü ve TFRS arasındaki muhasebe, ölçüm ve açıklama farklılıklarını ortaya koymak için içerik analizi yoluyla BOBİ FRS 2021 sürümü ve TFRS detaylı bir şekilde karşılaştırılmış, 4. ve 5. bölümde finansal analiz üzerine etkisi incelenmiştir. 6. bölümde büyük işletme olarak tasarlanmış ve iki standart arasındaki önemli farklılıkları finansal tablolarında barındıran varsayımsal Örnek AŞ finansal tabloları üzerinden gidilerek örnek vaka analizi yöntemiyle, bu işletmenin hem TFRS, hem de BOBİ FRS 2021 sürümüne göre konsolide finansal tabloları hazırlanmıştır. Elde edilen finansal tablolar üzerinden hesaplanan oran analizleri bu bölümde incelenmiş ve farkların finansal tablo kullanıcılarının yorumlarını nasıl değiştirdiği ortaya konmuştur. Sonuç bölümünde ise içerik ve uygulama analizlerinin sonuçları özetlenmiş, iki muhasebe standardı arasındaki temel farklılıkların nasıl daha kolay anlaşılabilceği ve karar alma üzerine en çok etkisi olan farklılıkların hangi düzenlemelerle kapatılabileceği üzerine çözüm önerileri getirilmiştir.

Bu çalışmada, BOBİ FRS’nin 30 Mart 2021 tarihi itibarıyla güncellenmiş 2021 sürümü içerik ve uygulama analizlerinde dikkate alınmış, sonuç bölümündeki çözüm önerileri de 2021 sürümü dikkate alınarak oluşturulmuştur. Bu bağlamda, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde birçok yerde kullanılan BOBİ FRS ifadesi BOBİ FRS’nin güncel sürümü olan 2021 sürümünü temsil etmektedir.

BÖLÜM 2. TFRS VE BOBİ FRS’NİN TÜRKİYE’DE GELİŞİM SÜRECİ

2.1 TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE YORUMLARI

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının düzene sokulması 1850 yılında çıkarılan “Kanunname-i Ticaret”e kadar dayanmaktadır. 1987 yılında AB’ye tam üyelik süreci ile hız kazanan birçok alanda yapılan yenilenme çalışmalarının muhasebe alanında da olumlu etkileri olmuştur. Daha önce birçok kamu kurumu standartlarla ilgili bireysel çalışmalar yapmış olsa da meslek yasası çıktıktan sonra bu çalışmalar daha da hız kazanmış ve tek elden yürütülmesi ihtiyacı doğmuştur. İlk olarak, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TMUDESK 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır (Gökçen vd, 2011:9).

1999 yılında SPK yasasına eklenen bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuş, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’nun görevlerini devralarak 2002 yılında faaliyete başlamıştır. 13 Ocak 2011 tarihinde meclis de kabul edilerek, 14.02.2011 tarihinde de 27846 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe giren yeni TTK’nin 88. maddesine uygun olarak, TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale gelmiştir. 13 Ocak 2011 tarih ve 6102 sayılı yasa ile muhasebe ile ilgili kural koyma ve düzenleme yapma yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)’na verilmiştir. Ancak, 02 Kasım

2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte TMSK lağvedilmiştir (Çankaya ve Dinç, 2015:80). Aynı KHK ile TMSK yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş olup kurulun, muhasebe alanında tek yetkili kurul olduğu ve TMSK'a göre çok daha geniş yetkilere sahip olduğu görülmektedir. KGK, 26 Ağustos 2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 21/8/2014 tarihli Kararında, bazı kurum, kuruluş ve işletmelerin 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında, 2014 yılında TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından çıkartarak TFRS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır. Ama isterlerse KAYİK dışında kalan kuruluşların da TFRS uygulayabileceğine karar vermiştir.

Tam set TMS/TFRS standartları temelde;

28 adet TMS (483 sayfa),

15 adet TFRS (579 sayfa),

7 adet TMS Yorumları (19 sayfa),

18 adet TFRS Yorumları (86 sayfa),

1550 şirkete uygulanmaktadır (KAYİK kapsamında – 1 Eylül 2016 itibarıyla).

Toplam 43 adet standart ve 25 adet yorumları ile toplamda 1167 sayfadan oluşmaktadır.

2.2 TTK'NIN MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ

TTK'nın 68 ile 71 maddeleri arasındaki bölümleri, işletmelerin açılış bilançosu ve yılsonu finansal tablolarını TTK'nın 72 ile 78 maddeleri ise finansal tablo kalemlerine ilişkin ilkeleri düzenlemiştir. TTK'nın değerlendirme ölçüleri Türkiye Muhasebe Standartlarına dayandırılmakta olup 88. madde uyarınca, muhasebe standartlarının yayınlanması Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun sorumluluğundadır.

TTK'ya tabi olan gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadırlar. Bununla beraber, TTK'nın

88.3 numaralı maddesine göre KGK, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. KGK tarafından oluşturulan bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur. Dolayısıyla, TTK KGK'ya, TFRS/TMS'ler haricinde başka düzenlemeleri de geçerli kılma özgürlüğü vermektedir ve BOBİ FRS'in ortaya çıkabilmesi TTK'nın KGK'ya vermiş olduğu bu düzenleme sayesinde meydana gelmiştir.

2.3 KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGK)

2.3.1 KGK'nın Amacı

KGK, kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. KGK, Cumhurbaşkanlığı ile ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

2.3.2 KGK'nın Görevleri

KGK'nın finansal raporlamayla ilgili görevleri arasında TFRS'leri oluşturmak ve yayımlamak, TFRS'lerin uygulanmasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında iletişimi yönetmek, muhasebe ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması konusunda kamu bilincini yerleştirmek yer almaktadır.

2.3.3 KGK'nın Yayımladığı Finansal Raporlama Standartları

2014 yılında KGK, TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak, diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırmıştır.

Bu gelişmelerden sonra, bağımsız denetime tabi ancak TFRS uygulamayan işletmelerin, ilk olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümlerini uygulamaları ardında da MSUGT'ye ek olarak 2014 tarihinde KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususları uygulamaları zorunlu tutulmuştur. İlave hususlar, KGK tarafından yeni bir standart seti hazırlanıncaya kadar geçici bir çözüm olarak tasarlanmıştır (Gökçen, Ataman, Çakıcı, 2016:22).

Gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumunu sağlayacak yerel bir finansal raporlama standardının çıkarılması çalışmaları, 2017 tarihinde sonuçlanmış olup standart, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) adı ile yayınlanmıştır. BOBİ FRS'nin güncellenmiş versiyonu olan BOBİ FRS 2021 sürümü ise 30 Mart 2021 tarihli ve 31439 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için geçerlilik kazanmıştır.

26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe giren “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” uyarınca bağımsız denetime tabi olup 13/09/2018 tarihli ve 03/161 sayılı Kurul Kararı uyarınca zorunlu veya isteğe bağlı olarak TFRS uygulayan işletmeler, finansal tablolarını KGK tarafından hazırlanan finansal tablo örneklerine göre hazırlamakla yükümlüdürler. KGK, en son Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberini güncelleyerek 07.06.2019 (2019-1) ve 12.12.2019 (2019-2) tarihlerinde Kurul İlke Kararları olarak yayımlamıştır.

2.4 KAYİK'LERLE İLGİLİ DİĞER DÜZENLEMELER

1 Eylül 2016 itibarıyla, KAYİK'lerin kapsamı ve sayıları aşağıda belirtilmiştir:

Tablo 2.1 KAYİK'lerin kapsamı ve sayıları

KAYİK Kapsamındaki İşletme Türleri	Sayı
SPK'nın Düzenleme ve Denetimine Tabi KAYİK'ler (A+B+C+D)	1.930
A. Halka Açık Şirketler	714
-Payları halka arz edilmiş olanlar	528
-Payları halka arz edilmiş sayılanlar	186
B. Sermaye Piyasası Kurumları (1+2+3+4)	428
1 - Yatırım Kuruluşları	90
-Aracı Kurumlar	90
2 - Kolektif Yatırım Kuruluşları	48
-Menkul kıymet yatırım ortaklıkları	9
- Gayrimenkul yatırım ortaklıkları	31
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları	8
3 - Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerleme ve derecelendirme kuruluşları"	240
- Bağımsız denetim kuruluşları	100
- Gayrimenkul Değerleme kuruluşları	132
- Derecelendirme kuruluşları	8
4 - Portföy yönetim şirketleri	50
C. İhraççılar	535
-Yatırım fonları	419
-Şemsiye fonlar	116
D. Emeklilik fonları	253
BDDK'nın Düzenleme ve Denetimine Tabi KAYİK'ler	172
Bankalar	52
Faktoring şirketleri	66
Finansman şirketleri	12
Finansal kiralama şirketleri	29
Varlık yönetim şirketleri	13
Hazine Müsteşarlığının Düzenleme ve Denetimine Tabi Olan KAYİK'ler	60
Sigorta şirketleri	40
Reasürans şirketleri	1
Emeklilik şirketleri	19
Toplam	2.162

Kaynak: KGK

2.4.1 Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu, finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması hakkındaki görevini 2011 senesinde KGK'ya devretmiştir. SPK kapsamında yer alan işletmelerin TFRS / TMS'leri kullanması ve KGK tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberini kullanması zorunludur.

2.4.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Düzenlemeleri

BDDK düzenlemelerine tabii kuruluşlar, finansal raporlarını 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na ilişkin olarak 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ("BDDK") tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin yayımlanan diğer yönetmelik, tebliğ, açıklama ve genelgelere ve bunlar ile düzenlenmeyen konularda KGK tarafından yürürlüğe konulmuş olan TFRS hükümlerine (tümü "BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı") uygun olarak hazırlamak zorundadırlar. Düzenlenen kamuya açıklanacak konsolide finansal tabloların biçim ve içerikleri ile bunların açıklama ve dipnotları "Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğ" ve "Bankalarca Risk Yönetimine İlişkin Kamuya Yapılacak Açıklamalar Hakkında Tebliğ" ile bunlara ek ve değişiklikler getiren tebliğlere uygun olarak hazırlanmalıdır.

2.4.3 TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı (Hazine)

Düzenlemeleri

Hazine düzenlemelerine tabii olan işletmeler, finansal tablolarını T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sigorta ve reasürans şirketleri için öngördüğü esaslara ve 14 Haziran 2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ("Sigortacılık Kanunu") ile 28 Mart 2001 tarih ve 4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ("Bireysel Emeklilik Kanunu") gereğince yürürlükte bulunan düzenlemelerde belirlenen muhasebe ilke ve standartlarına ve ilgili yönetmeliklere göre ve bunlar ile düzenlenmeyen konularda Türkiye Muhasebe Standardı 34, "Ara Dönem

Finansal Raporlama” hükümlerini içeren; “Sigortacılık Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı”na uygun olarak hazırlamaktadır.

2.5 BOBİ FRS

2.5.1 BOBİ FRS’nin Amacı

TTK’nın 88’inci ve Geçici 1’inci maddeleri uyarınca tâbi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarını KGK tarafından yayımlanan TMS’ye uygun olarak hazırlamaları gerektiği öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddelerde KGK’ya değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koymaya ve düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye dayanarak, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 1 Ocak 2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için yürürlüğe girmiştir. Yürürlük tarihinden sonra uygulayıcılardan alınan geri bildirimler, KGK’nın inceleme çalışmaları ve diğer paydaşlardan gelen görüşler çerçevesinde, KGK BOBİ FRS’nin 2021 sürümünü 30 Mart 2021 tarihinde yayınlamış ve yeni sürümün yürürlük tarihi 1 Ocak 2021 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri olarak belirlenmiştir.

Söz konusu tebliğler uyarınca, BOBİ FRS, bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS’nin amacı gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

2.5.2 BOBİ FRS’nin Tanımı ve Kapsamı

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerde geçerli olan “MSUGT ve İlave Hususlar” tebliğinin yerini almıştır. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan şirketlerin TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS olacaktır.

KGK verilerine göre (KGK Faaliyet raporu 2018, 72), 2018 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 9.836 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden KAYİK tanımını karşılayan 1.764 şirketin TFRS'yi uygulaması zorunlu olup olup, kalan 8.072 şirketin BOBİ FRS'yi uygulama seçeneği bulunmaktadır. KGK tarafından yayımlanan ve BOBİ FRS'nin ilk geçiş yılına ait uygulama sonuçları ise BOBİ FRS'ye ilk geçiş yılı olarak kabul edilen 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla 2.663 şirketin BOBİ FRS uyguladığını ortaya koymaktadır (KGK Uygulama, 2019:4). Bu durumda 2018 yılı hesap döneminde KAYİK olmayan ama bağımsız denetime tabi kuruluşların yüzde 33'ü BOBİ FRS'yi tercih etmiştir. KGK'nın 2021 senesinde yayımladığı Bağımsız Denetime Tabi Reel Sektör İşletmelerine İlişkin Temel Göstergeler 2019 Dönemi raporu uyarınca 2019 senesinde KAYİK kapsamında olmayan 8.198 şirket bağımsız denetime tabi olmuş, bu şirketlerin 3.196'sı finansal raporlama standardı olarak BOBİ FRS kullanmıştır. Bu veri ışığında 2019 yılı hesap döneminde BOBİ FRS'yi tercih eden işletmelerin oranı yüzde 39'a yükselmiştir.

BOBİ FRS'nin genel özellikleri KGK tarafından aşağıdaki gibi özetlenmiştir (KGK Basın Bildirisi, 2018):

- “(i) 27 bölümden oluşmaktadır, başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir.
- (ii) Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.
- (iii) Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur.
- (iv) AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.
- (v) Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir.
- (vi) Ekinde ayrıca Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.
- (vii) Konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.”

BOBİ FRS içeriği ve ayrılmaz parçası olan ekleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.2 BOBİ FRS İçeriği

BÖLÜMLER ve EKLER
B1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar
B2 Nakit Akış Tablosu
B3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
B4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
B5 Hasılat
B6 Stoklar
B7 Tarımsal Faaliyetler
B8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
B9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
B10 İştiraklerdeki Yatırımlar
B11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
B12 Maddi Duran Varlıklar
B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
B14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
B15 Kiralamalar
B16 Devlet Teşvikleri
B17 Borçlanma Maliyetleri
B18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
B19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
B20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
B21 İş Birleşmeleri
B22 Konsolide Finansal Tablolar
B23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
B24 Ara Dönem Finansal Raporlama
B25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
B26 Dipnotlar
B27 Geçiş Hükümleri
E1 Münferit Finansal Durum Tablosu
E2 Münferit Kâr veya Zarar Tablosu
E3 Münferit Özkaynak Değişim Tablosu
E4 Münferit Nakit Akış Tablosu
E5 Konsolide Finansal Durum Tablosu
E6 Konsolide Kâr veya Zarar Tablosu
E7 Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu
E8 Konsolide Nakit Akış Tablosu
E9 Tanımlar

BOBİ FRS uygulayan işletmeler açısından “Büyük İşletme” tanımı önem arz etmektedir. Standart içerisinde tanımlanmış bazı maddeler sadece büyük işletmeler için geçerlidir. “Orta Boy İşletmeler” için ise bu maddelerin uygulanması ihtiyaridir.

30 Mart 2021 tarihli BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkındaki Kurul Kararı uyarınca, BOBİ FRS’nin uygulanması açısından aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini varsa bağlı ortaklarıyla birlikte, artarda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde Büyük İşletme olarak değerlendirilir:

- a) Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

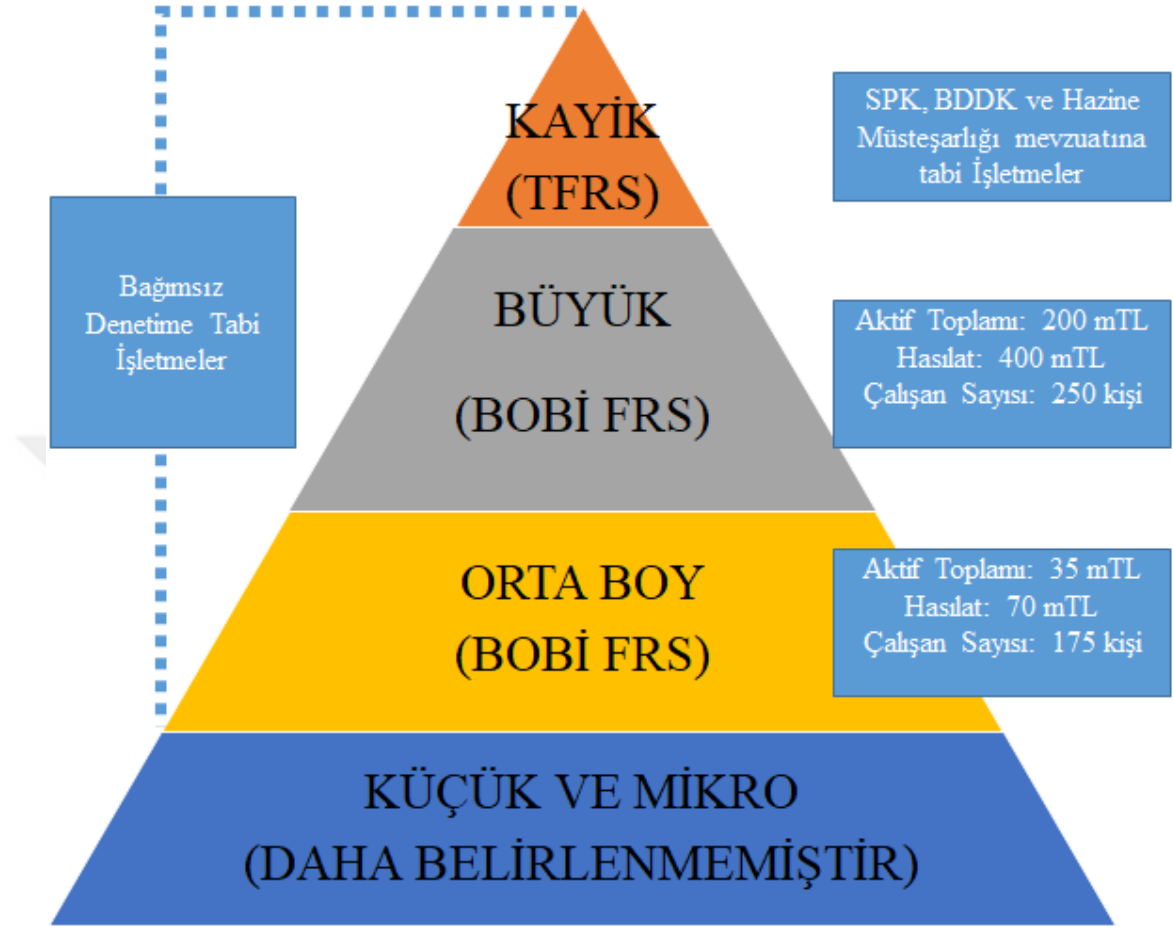
BOBİ FRS, orta boy işletme ile küçük ve mikro işletme için herhangi bir sınır belirlememiştir. Bu bağlamda, bağımsız denetime tabi olan işletmeler için belirlenen asgari ölçütün orta boy işletme kriterini de kapsadığı düşünülebilir.

26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tabi olma kriteri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde denetime tabi olarak değerlendirilir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir:

- a) Aktif toplamı 35 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Ortalama çalışan sayısı 175 ve üstü

Aşağıdaki şekilde bağımsız denetime tabi olma şartları ile BOBİ FRS ve TFRS uygulaması gereken işletmelerin durumu özetlenmiştir:



Şekil 2.1. TMS / TFRS, BOBİ FRS Uygulayacak olan İşletmelerin Hadleri

2.5.3 BOBİ FRS Yürürlük Tarihi

29.07.2017 tarihinde yayımlanan BOBİ FRS 2017 sürümü, 01.01.2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

30 Mart 2021 tarihinde yayımlanan BOBİ FRS'nin 2021 sürümü ise 01.01.2021 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. İşletmeler diledikleri takdirde BOBİ FRS'nin 2021 sürümünü erken uygulama seçeneğine sahiptir.

BÖLÜM 3. TFRS ve BOBİ FRS HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI – İÇERİK ANALİZİ

3.1 TFRS VE BOBİ FRS’NİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

TFRS’de ve BOBİ FRS 2021 sürümünde karşılığı olan finansal raporlama standartlarının ve yorumlarının eşleştirme tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.1 TFRS’de ve BOBİ FRS’de karşılığı bulunan finansal raporlama standartları ve yorumları

BOBİ FRS	TFRS
B1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
B2 Nakit Akış Tablosu	TMS 7 Nakit Akış Tabloları
B3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
B4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
B5 Hasılat	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
B6 Stoklar	TMS 2 Stoklar
B7 Tarımsal Faaliyetler	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
B8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri
B9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar TFRS 9 Finansal Araçlar TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar TFRS Yorum 16 Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması

BOBİ FRS	TFRS
	TFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı
B10 İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
B11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
B12 Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon Ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
B13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
B14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri
B15 Kiralamalar	TFRS 16 Kiralamalar
B16 Devlet Teşvikleri	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması TMS Yorum 10 Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
B17 Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
B18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
B19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon Ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
B20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri TFRS Yorum 16 Yurt Dışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması

BOBİ FRS	TFRS
	TFRS Yorum 22 Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli
B21 İş Birleşmeleri	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
B22 Konsolide Finansal Tablolar	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
B23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	TMS 12 Gelir Vergileri TFRS Yorum 21 Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler TFRS Yorum 23 Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler TMS Yorum 25 Gelir Vergileri – İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler
B24 Ara Dönem Finansal Raporlama	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama TFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
B25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
B26 Dipnotlar	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve her standardın kendi içinde, dipnotlarda yapılması gereken açıklamaların neler olacağına yer verilmektedir.
B27 Geçiş Hükümleri	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Aşağıda yer alan finansal raporlama standartları TFRS’de yer almakta olup, BOBİ FRS 2021 sürümünde yer almamakta, sadece bazı hükümleri BOBİ FRS 2021 sürümünde yer alan bazı standartların içerisinde sadeleştirilmiş bir halde yer almaktadır.

Tablo 3.2 TFRS’de yer alan ama BOBİ FRS’de tam olarak karşılığı bulunmayan finansal raporlama standartları ve yorumları aşağıdaki gibidir:

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TFRS Yorum 14 TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 33 Hisse Başına Kazanç
TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar
TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi

3.2 KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE FİNANSAL TABLolar

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2018 senesinde güncellenerek 1 Ocak 2020’den sonra başlayan hesap dönemlerinde kullanılmak üzere yayımlanmıştır. Bu tez çalışmasında TFRS’nin Kavramsal Çerçeve ile ilgili bölümlerine değinildiğinde 2018 senesinde yayımlanan Kavramsal Çerçeve kullanılacaktır.

Öncelikle TFRS’de yer alan Kavramsal Çerçeve bir standart seti değildir. Bir bölüm olarak tüm standartlardan ayrı olarak oluşturulan Kavramsal Çerçeve’nin amacı, KGK’ya tutarlı kavramlara dayalı TFRS’leri yerleştirmesinde yardımcı olmak, finansal tablo hazırlayıcılarına belirli bir işlem veya olaya yönelik bir standart seti bulunmadığında tutarlı muhasebe politikaları geliştirmelerine yardımcı olmak ve tüm tarafların standartları anlamasına ve yorumlamasına katkıda bulunmaktır.

BOBİ FRS ise Kavramsal Çerçeve’yi ayrı bir bölüm olarak ele almamış, Finansal Tabloların Sunumu standardı ile beraber ele almıştır. BOBİ FRS’de yer alan Kavramsal Çerçeve’nin daha iyi anlaşılabilmesi, standart setlerinden ayrı olarak sunulması ile beraber sağlanabilir.

3.2.1 Finansal Raporlamanın Amacı

TFRS’de finansal raporlamanın amacı Kavramsal Çerçeve’nin temelini oluşturur. Kavramsal Çerçeve’de bu amaç, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır olarak açıklanmıştır.

BOBİ FRS’de ise finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır olarak açıklanmıştır.

Karşılaştırmak gerekirse, 2 standart da ilgili tarafların karar alması esnasında faydalı finansal bilgi sağlanmasını öne çıkartmaktadır.

TFRS’deki Kavramsal Çerçeve finansal tablo kullanıcılarını tanımlamış, kullanıcıların kararlarının neler olacağını belirlemiş kullanıcıların kararlarını alırken değerlendirdiği konulara değinmiş ve buradan hareketle kullanıcıların ihtiyacı olan bilgileri tanımlamıştır.

Tablo 3.3 TFRS Kavramsal Çerçeve’de yer alan Finansal Raporlamanın Amacı



Kaynak: KGK Kavramsal Çerçeve Sunumu

BOBİ FRS’de ise bu konulara yer verilmemiştir. Sadece, İşletme Yönetiminin sorumluluk sahası ile ilgili olarak, finansal tabloların, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikte kullandıklarını gösteren bilgileri sağladığını belirtmiştir. Buna göre kullanıcıların ihtiyacı olan bilgilerde “İşletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülen talep hakları ile bu kaynak ve talep haklarındaki değişiklikler” yer almamıştır. Faydalı finansal bilginin temelini teşkil eden söz konusu kavramın BOBİ FRS’de yer almaması önemli bir eksiklik olarak gözükmektedir. BOBİ FRS’nin orta boy işletmeler için, B22 Konsolide Finansal Tablolar Bölümünde konsolidasyon şartını zorunlu tutmuyor oluşu, B23 Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde ertelenen vergi hesaplanmasını istisna tutması ve B26 Dipnotlar bölümünde finansal tablo açıklama zorunluluklarının TFRS’ye göre daha az olması Kavramsal Çerçeve’de bu maddenin belirtilmemesine yol açmış olabilir. Konsolidasyon gerekliliği ve ertelenmiş vergi hesaplaması gibi önemli muhasebe politikalarının sağlanmaması kullanıcıların ihtiyacı olan önemli bir bilgiye erişimin kısıtlanmasına yol açacağından, BOBİ FRS’nin ilerleyen güncellemelerinde TFRS ile uyumun sağlanması ve ilgili standartların da Kavramsal Çerçeveye göre yenilenmesi önem arz etmektedir.

3.2.2 Faydalı Finansal Bilginin Özellikleri

Faydalı finansal bilgi tanımında temel özellikler aynı iken, destekleyici özelliklerden doğrulanabilirlik kavramına BOBİ FRS’de yer verilmemiştir.

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun olarak sunduğu konusunda temin edilmesine yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Nicel bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir (TFRS Kavramsal Çerçeve 2.30).

Doğrulanabilirlik özellikle yargı içeren kararlarda ve tahmin içeren durumlarda uygulanması gereken ve notlarda açıklanması gereken hususlara ait düzenlenmiş bir kavramdır. BOBİ FRS’nin sade ve basit olma iddiası B26 Dipnotlar bölümünde TFRS’nin gerektirdiği bazı açıklamaları işletmenin yapmasını zorunlu tutmamıştır. Bu açıdan Doğrulanabilirlik kavramının da Kavramsal Çerçeve’de yer almadığı

düşünülebilir. BOBİ FRS’de bu kavramın eksik olması yargı ve mesleki muhakeme içeren özellikle tahmine dayalı kararlarda finansal tablo hazırlayıcılarının yeterince dikkatli olmamalarına yol açabilir ve faydalı finansal bilginin önüne geçebilir.

BOBİ FRS’de daha ziyade maliyet esaslı bir raporlama ve sade ve anlaşılır bir dil öngörülmüş olmasına rağmen, faydalı finansal raporlamadaki maliyet kısıtına Kavramsal Çerçeve’de yer verilmemiştir. Aslında BOBİ FRS’nin Kavramsal Çerçevesindeki yapı taşlarından birinin bu madde olması düşünülebilir, çünkü TFRS uygulamayan işletmelerin daha az maliyetle ve daha kolay raporlama yapması sağlanmaya çalışılmaktadır.

3.2.3 Genel Finansal Raporlama İlkeleri

BOBİ FRS’de yer alan genel finansal raporlama ilkeleri (işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup yasağı, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılık) ile Kavramsal Çerçeve’de yer alan ilkeler birbirleri ile örtüşmektedir. Ancak, ihtiyatlılık kavramı TFRS’de gerçeğe uygun sunumun alt maddelerinden biri olan Tarafsızlık içerisinde açıklanmıştır. Yani, ihtiyatlılığa yapılan atıf Tarafsızlık maddesi içerisinde olduğundan TFRS’de BOBİ FRS’ye göre daha az önemli gözükmemektedir.

3.2.4 Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme

TFRS’deki yeni Kavramsal Çerçeve “Raporlayan İşletme” kavramına açıklık getirmiştir. Buna göre raporlayan işletme finansal tablo hazırlaması zorunlu olan veya kendi isteğiyle finansal tablo hazırlayan işletmedir. Tüzel kişiliği olmasına gerek yoktur, başka bir işletmenin parçası olabilir veya birden çok işletmeyi bünyesinde barındırabilir.

BOBİ FRS’deki Kavramsal Çerçeve böyle bir tanımdan hareket etmediğinden dolayı BOBİ FRS’nin Raporlayan İşletmenin özellikleri açısından eksik kaldığı söylenebilir. Öte yandan, BOBİ FRS’nin özellikle tüzel kişiliğe haiz Büyük ve Orta Boy İşletmeler tarafından zorunlu olarak kullanılacağı ele alındığında, standardın böyle bir tanımlama yapma gereği duymadığı düşünülmektedir.

BOBİ FRS’yi kendi istekleri ile kullanacak işletmelerde ise Raporlayan İşletme’nin tanımının yapılması BOBİ FRS’nin yaygınlığını arttırabilir.

Ayrıca, TFRS'deki Kavramsal Çerçeve, finansal tablo çeşitlerine Kavramsal Çerçeve'de yer vermiştir. BOBİ FRS'de ise konsolide ve münferit finansal tabloların tanımı sadece Ek-9 Tanımlar bölümünde yer almaktadır. Kavramsal Çerçeve içerisinde bulunmasında fayda vardır.

Son olarak, “Birleşik Finansal Tablolar” ilk defa yeni Kavramsal Çerçeve’de tanımlanmış olup, aralarında ortaklık bulunmayan iki veya daha fazla işletmenin finansal tablolarının çıkartılmasına olanak sağlanmıştır. Özellikle, gerçek kişilerin ayrı ayrı büyük ortak olduğu işletmelerin birleşik finansal tablo raporlaması TFRS’de mümkün olabilirken, BOBİ FRS’de bu raporlamayı yapmak ancak TFRS’ye atıfta bulunarak yapılabilir.

3.2.5 Finansal Tabloların Unsurları

BOBİ FRS’nin varlık ve yükümlülüklerdeki tanımı ile TFRS’nin eski Kavramsal Çerçeve’si arasında yer alan tanımı arasında bir fark gözükmemektedir. Ancak, TFRS’nin yeni Kavramsal Çerçevesi’nde yer alan varlık ve yükümlülük tanımı BOBİ FRS’deki tanıma göre önemli ölçüde farklılık arz etmektedir.

Tablo 3.4 TFRS ve BOBİ FRS’de finansal tablo unsurları tanımı.

	BOBİ FRS	TFRS
Varlıklar	“Geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir” (BOBİ FRS 1.31).	“Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır” (Kavramsal Çerçeve 4.3.4.4).
Yükümlülükler	“Geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir” (BOBİ FRS 1.32).	“İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev ve sorumluluktur” (Kavramsal Çerçeve 4.26).
Özkaynak	İşletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haktır (Kavramsal Çerçeve 4.63).

	BOBİ FRS	TFRS
	geriye kalan paylardır” (BOBİ FRS 1.37).	
Gelir	“Ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artışlardır” (BOBİ FRS 1.48).	“Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır” (Kavramsal Çerçeve 4.68).
Gider	“Ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalışlardır” (BOBİ FRS 1.49).	“Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır” (Kavramsal Çerçeve 4.69).

Varlıkların tanımında, BOBİ FRS’de ekonomik fayda sağlaması beklenen değer ifadesi yer alırken (BOBİ FRS 1.31), TFRS’de ekonomik kaynak ifadesi kullanılmıştır.

Ekonomik kaynak, bir fayda üretme potansiyeline sahip hak olarak tanımlandığı için, TFRS’ye göre ekonomik faydaların ortaya çıkmasının kesin veya muhtemel olmasına gerek yoktur. Kavramsal Çerçeve’nin 4.15 nolu maddesi uyarınca, bir hak, ekonomik fayda üretme olasılığı düşük olsa da ekonomik kaynak tanımını karşılayabilir ve böylece bir varlık olabilir. Bununla birlikte, söz konusu düşük olasılık, varlığın finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağına ve nasıl ölçüleceğine ilişkin kararlar da dâhil olmak üzere varlık hakkında hangi bilgilerin sağlanacağı yönündeki kararları etkileyebilir.

TFRS’deki yeni yükümlülük tanımının, BOBİ FRS’deki yükümlülük tanımından temel farkı yükümlülük tanımının, ekonomik kaynakların işletmeden nihai çıkışı olmadığını açıklığa kavuşturmasıdır. Mükellefiyet tanımında kullanılan “kaçınma imkanı olmayan” ifadesi ile bir işletmenin kendi uygulamaları, politikaları veya beyanlarıyla tutarlı olmayan bir biçimde davranma imkânı olmadığına, işletmenin teamüle dayalı uygulamalarından, yayımlanmış politikalarından veya belirli beyanlarından da mükellefiyet olabileceği belirtilmiştir. Böylece mükellefiyetin yasal bir zorunluluktan ortaya çıkmadığı da açıklığa kavuşturulmuştur. BOBİ FRS’nin de böyle bir açıklama getirmesi yükümlülüklerin kayıtlara alınmasında kullanıcıların yargı ve muhakemelerini kolaylaştırabilir.

Gider ve gelir tanımları incelendiğinde iki standart arasında önemli bir fark olmadığı görülmektedir. Varlık ve yükümlülük tanımının yorumlanmasının getirdiği farklar, gelir ve gider kalemlerini de aynı doğrultuda etkileyecektir.

3.2.6 Finansal Tablolara Alma ve Finansal Durum Tablosu Dışında Bırakma

3.2.6.1 Finansal Tablolara Alma

TFRS'deki yeni Kavramsal Çerçeveye göre, finansal tablo unsurları hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlanması ve bu unsurların gerçeğe uygun sunumla sonuçlanması durumunda finansal tablolara alma uygundur.

İhtiyaca uygun bilgi sağlanması, ekonomik fayda akışının düşük olasılıklı olması ve mevcudiyet belirsizliği gibi durumlardan etkilenebilir. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması ölçüm belirsizliği, finansal tablolara almamaktan kaynaklanan bir muhasebe uyumsuzluğu gibi faktörlerden etkilenebilir.

TFRS, finansal tablolara alma tanımını faydalı finansal bilgi kavramı ile aynı paralelde yorumlayarak olası farklı yorumların önüne geçmeyi hedeflemiştir.

BOBİ FRS'de ise varlığın kayıtlara alınması ancak aşağıdaki şartların yerine gelmesi halinde mümkün olabilir (BOBİ FRS 1.33):

- a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

BOBİ FRS'nin tanımı, TFRS eski Kavramsal Çerçeve'deki tanımla birebir aynıdır. Yeni Kavramsal Çerçeve, ihtiyaca uygun bilginin yeterince gerçeğe uygun sunumu sağladığı düşünülüyorsa ölçüm belirsizliği yüksek olsa bile, varlığın kayıtlara alınması ve kullanılan varsayımların ve girdilerin dipnotlarda detaylı olarak açıklanmasını istemektedir (TFRS Kavramsal Çerçeve 5.19, 5.20, 5.21).

Bu durumda, ihtiyaca en uygun bilgi, maliyeti ve değeri güvenilir olarak ölçülemiyorsa bile (ölçüm belirsizliği yüksekse), tahminin bir tanımı, belirsizliği yüksek olan tahmine dayalı olan ölçüm ve bunu etkileyen belirsizliklerin açıklaması ile beraber finansal tablolara alınabilir. BOBİ FRS'de ise ölçüm belirsizliğinin yüksek olması gereken açıklamalar yapılsa dahi kayıtlara almada engel teşkil edebilir.

3.2.6.2 Finansal Tablo Dışı Bırakma

TFRS Kavramsal Çerçeve 5.26 maddesi uyarınca, Finansal tablo dışı bırakma genelde bir kalemin artık varlık veya yükümlülük tanımını karşılamadığı zaman gerçekleşir:

(a) Bir varlık için finansal tablo dışı bırakma, genelde işletmenin, finansal tablolara alınmış varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünü kaybettiğinde gerçekleşir ve

(b) Bir yükümlülük için finansal tablo dışı bırakma, genelde işletmenin, finansal tablolara alınmış yükümlülüğün tamamı veya bir kısmı için artık mevcut bir mükellefiyeti kalmadığında gerçekleşir.

BOBİ FRS’de ise finansal tablo dışı bırakma ayrı bir kavram olarak ele alınmamaktadır. BOBİ FRS’nin yeni güncellemelerinde finansal tablo dışı bırakma kriterlerinden bahsedilmesi kavramsal çerçevenin tam olarak yerleşmesi açısından faydalı olacaktır.

3.2.7 Ölçüm Esasları

TFRS’deki ölçüm esasları aşağıdaki gibidir (TFRS Kavramsal Çerçeve 6.11):

- a) Tarihi maliyet,
- b) Cari değer:
 - i) Gerçeğe uygun değer,
 - ii) Varlıklar için kullanım, yükümlülükler için ifa değeri,
 - iii) Cari maliyet.

BOBİ FRS’deki ölçüm esasları ise tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer olarak belirtilmektedir.

Özellikle BOBİ FRS kapsamında da varlıklarda değer düşüklüğü standardının olduğu düşünüldüğünde kullanım değerinin Kavramsal Çerçeve’de yer alması gerekli görülmektedir.

Aşağıdaki tabloda her iki standartta yer alan ölçüm esasları ve tanımları karşılaştırmalı olarak yer almaktadır:

Tablo 3.5 TFRS ve BOBİ FRS’de ölçüm esasları.

Ölçüm Esası	BOBİ FRS	TFRS
Tarihi maliyet	Tanım: “Varlıklar açısından maliyet bedeli, varlığın elde edilmesi sırasında ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen nakit olmayan varlıkların değeridir. Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, yükümlülüğün üstlenildiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya bazı durumlarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödemesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır” (BOBİ FRS 1.35). İstisnai koşullara, değişim koşullarına değinilmemiştir. İtfa edilmiş maliyetin tarihsel maliyetin bir parçası olduğuna değinilmemiştir.	Tanım: “Bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda söz konusu varlığın tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir. Bu değer varlığı edinmek ve oluşturmak için ödenen bedel artı işlem maliyetlerinden oluşur” (Kavramsal Çerçeve 6.5). “Bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında, o yükümlülüğün tarihi maliyeti, yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir” (Kavramsal Çerçeve 6.5). İstisnai koşullar: “Piyasa koşullarında yapılmayan bir işlemin sonucunda bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda (bakınız: 6.80’inci paragraf), bir maliyet tanımlamak mümkün olmayabilir ya da söz konusu maliyet, varlık veya yükümlülük hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlamayabilir. Bu tür bazı durumlarda, varlık veya yükümlülükle ilgili cari değer, ilk olarak finansal tablolara almada tahmini maliyet şeklinde belirlenir ve bu tahmini maliyet, tarihi maliyete ilişkin sonraki ölçümler için bir başlangıç noktası olarak kullanılır” (Kavramsal Çerçeve 6.6). Değişim koşulları:

Ölçüm Esası	BOBİ FRS	TFRS
		“Uygulanabilir olması durumunda, bir varlığın tarihi maliyeti aşağıdakileri gösterecek şekilde zamanla güncellenir: Tüketilmesi, tahsil edilmesi, değer düşüklüğü, faiz tahakkuku” (Kavramsal Çerçeve 6.7). “Uygulanabilir olması durumunda, bir yükümlülüğün tarihi maliyeti aşağıdakileri gösterecek şekilde zamanla güncellenir: İfa değeri, yükümlülüğü ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirecek etkiler, faiz tahakkuku” (Kavramsal Çerçeve 6.8). Finansal Varlık ve Yükümlülükler: “Tarihi maliyet ölçüm esasını finansal varlık ve finansal yükümlülükler uygulamanın bir yolu, onları itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçmektir. Bir finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyeti, ilk olarak finansal tablolara almada belirlenen bir oranda iskonto edilmiş olan gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminleri yansıtır” (Kavramsal Çerçeve 6.9).
Gerçeğe uygun değer	“Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutarı ifade eder” (BOBİ FRS 1.36) BOBİ FRS’de varlığın satışı yerine el değiştirmesi tanımına yer verilmiştir. Bu manada gerçeğe uygun değer, BOBİ FRS’de varlığa sahip olmak	“Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır” (Kavramsal Çerçeve 6.12). “Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcılarının (işletmenin erişimi olan bir piyasadaki katılımcıların) bakış açısını yansıtır. Varlık veya yükümlülük, söz konusu piyasa

Ölçüm Esası	BOBİ FRS	TFRS
	isteyenlerin ödeyeceği fiyatı da ihtiva edebilir.	katılımcılarının kendilerine en iyi gelen ekonomik çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri durumunda bu varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken kullanacağı varsayımlarla aynı varsayımlar kullanılarak ölçülür” (Kavramsal Çerçeve 6.13).
Kullanım ve ifa değeri	Tanımlanmamıştır.	“Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydaların bugünkü değeridir. İfa değeri, işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirdiğinde devretmek zorunda olmayı beklediği nakit ya da diğer ekonomik kaynakların bugünkü değeridir” (Kavramsal Çerçeve 6.17).
Cari maliyet	Tanımlanmamıştır.	“Bir varlığın cari maliyeti, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir. Bir yükümlülüğün cari maliyeti, ölçüm tarihinde söz konusu yükümlülüğe denk bir yükümlülük için alınabilecek olan bedel eksi o tarihte yüklenilebilecek işlem maliyetlerinden oluşur. Cari maliyet, tarihi maliyet gibi, bir giriş değeridir. İşletmenin varlığı edinebileceği veya yükümlülüğe katlanabileceği piyasadaki fiyatları yansıtır. Bu nedenle, çıkış değerleri olarak ele alınan gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değerinden farklıdır. Bununla birlikte tarihi maliyetten farklı olarak cari maliyet, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtır” (Kavramsal Çerçeve 6.21).

İlk defa finansal tablolara alma esnasındaki ölçüm ile ilgili olarak BOBİ FRS ve TFRS birbirlerine yakınsamaktadır. Aşağıdaki tabloda, 2 standart setinin Kavramsal Çerçevelerinde ilk defa kayıtlara alma ile ilgili hükümleri özetlenmiştir:

Tablo 3.6 TFRS ve BOBİ FRS’de ilk defa kayıtlara alma

	BOBİ FRS	TFRS
İlk defa kayıtlara alma ölçüm	“Standart içerisinde gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada tarihi maliyet ölçülür” (BOBİ FRS 1.34).	“İlk defa finansal tablolara almada, piyasa koşullarında yapılan bir işlem olan bir olayın sonucu olarak edinilen bir varlığın veya katlanılan bir yükümlülüğün maliyeti, işlem maliyetleri önemli olmadığı sürece genellikle işlem tarihindeki gerçeğe uygun değerine benzerdir. Bununla birlikte, bu iki tutar benzer olsa da ilk defa finansal tablolara almada hangi ölçüm esasının kullanıldığını tanımlamak gereklidir. Daha sonra tarihi maliyet kullanılacaksa, o ölçüm esasının ilk defa finansal tablolara almada kullanımı da uygundur. Benzer şekilde, daha sonra cari değer kullanılacaksa, ilk defa finansal tablolara almada kullanımı da uygundur. İlk defa finansal tablolara alma ve sonraki ölçümlerde aynı ölçüm esasının kullanılması, ilk olarak sonraki ölçüm tarihinde yalnızca ölçüm esası değişikliği nedeniyle gelir veya giderleri finansal tablolara almanın önüne geçer” (TFRS Kavramsal Çerçeve 6.78)

3.2.8 Finansal Tabloların Unsurları

TMS 1.10 uyarınca tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:

- a) Finansal Durum Tablosu,
- b) Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (*)
- c) Özkaynak değişim tablosu,
- d) Nakit akış tablosu,
- e) Önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgiler içeren dipnotlar.

(*) İşletme, alternatif bir sunum olarak kar veya zarar bölümünü ayrı bir kar veya zarar tablosunda sunabilir. Bu durumda, kar veya zarar tutarının en başta bulunduğu kapsamlı gelir tablosu da ayrı olarak finansal tablolar setinde yer alır.

BOBİ FRS 1.3 uyarınca finansal tablolar asgari aşağıdaki maddelerden oluşur:

- a) Finansal Durum Tablosu,
- b) Kar veya zarar
- c) Özkaynak değişim tablosu,
- d) Nakit akış tablosu,
- e) Önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgiler içeren dipnotlar.

2 standart arasında, finansal tabloların biçim ve içeriğinde daha sonra değinilecek bir takım farklılıklar bulunmakla birlikte, en önemli farklılık kar veya zarar tablosunda yer almaktadır. TMS/TFRS’de hem Kavramsal Çerçeve’de (TFRS Kavramsal Çerçeve 7.15 ve 7.19), hem de TMS 1’de diğer kapsamlı gelir tablosu zorunlu tutulmuşken, BOBİ FRS’de diğer kapsamlı gelir kavramı yer almamaktadır. Bu sebeple, sunulması zorunlu finansal tablolar içerisinde bu tablodan da bahsedilmemiştir.

Öte yandan, TMS 1.7 maddesinde diğer kapsamlı gelir unsurları 9 madde halinde açıkça ifade edilmiştir. BOBİ FRS, bu maddeler içerisinde sadece aşağıdaki maddelerin ayrı birer kalem olarak özkaynaklar içerisinde takip edilmesini istemektedir.

Tablo 3.7 BOBİ FRS’de özkaynaklarda takip edilmesi istenen TFRS’nin tanımladığı Diğer Kapsamlı Gelir Kalemleri

BOBİ FRS	TFRS
Yeniden Değerleme Yedeği	Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Kazançları ve Kayıpları
Yabancı Para Çevrim Farkları	Yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kazançlar ve kayıplar

BOBİ FRS	TFRS
Korunma Yedeği	Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları ve Kayıpları

Aşağıdaki kalemlerin TMS 1.7 uyarınca özkaynaklar içerisinde sınıflandırılması gerekli iken, BOBİ FRS’de bu kalemlerle ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır:

Tablo 3.8 BOBİ FRS’de yer almayan ancak TFRS’nin tanımladığı Diğer Kapsamlı Gelir Kalemleri

Kalemin açıklaması
“Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri”
“TFRS 9 <i>Finansal Araçlar</i> ’ın 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar”,
“TFRS 9’un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar”,
“Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimlerinin, kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilen kısmı” (TFRS 9 5.7.7)
“Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyonun zaman değerinde meydana gelen değişimler” (TFRS 9 Bölüm 6)
“Bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerindeki değişimler ile bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerindeki değişimler” (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6)

BOBİ FRS’de yer almayan yukarıdaki kalemler incelendiğinde, özellikle TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında yer alan Tanımlanmış Fayda Planlarının muhasebeleştirilmesinin BOBİ FRS’de yer almaması ve TFRS 9 Finansal Araçlar standardının geniş kapsamının BOBİ FRS’de yer almaması dolayısıyla yukarıdaki kalemlerin dikkate alınmadığı düşünülebilir.

Diğer kapsamlı gelir tanımının olmaması dolayısıyla, BOBİ FRS’nin Özkaynaklar kalemi içerisinde ayrı belirtilmiş “Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir” ve alt maddeleri “Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar” ve “Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar” kalemleri yer almamaktadır. Diğer Kapsamlı Gelir tanımının BOBİ FRS’de yapılması ve finansal performans sunumunun hem kar veya zarar ve diğer

kapsamlı gelir tablosu olarak geliştirilmesi, finansal durum tablosunda bu kalemlerin birikmiş diğer kapsamlı gelirler olarak TMS 1’de istendiği şekliyle gösterilmesi ihtiyaca daha uygun bir sunum sağlamaktadır. İlerleyen dönemlerde BOBİ FRS’de bu konuların ele alınması fayda sağlayacaktır.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler BOBİ FRS’de yer almadığından, Kar veya Zarar Tablosu Sürdürülen Faaliyetler ve Durdurulan Faaliyetler olarak ayrı ayrı raporlanmamaktadır.

3.2.9 Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Genel Hükümler

BOBİ FRS ve TFRS, finansal tabloların sunumuna ilişkin genel hükümler açısından büyük ölçüde benzerlik taşımaktadır. Birebir aynı olan hükümler aşağıda özetlenmiştir:

- Finansal tabloların BOBİ FRS’ye tam olarak uyumlu olduğunun dipnotlarda belirtilmesi (BOBİ FRS 1.4)
- İşletmenin sürekliliği (BOBİ FRS 1.14)
- BOBİ FRS’nin herhangi bir hükmünün gerçeğe uygun sunumla çeliştiği düşünüldüğünde ve bu hüküm uygulanmadığında sebeplerinin ve finansal tablolara etkilerinin açıklanması.
- Karşılaştırmalı bilgi: Finansal tabloların ve dipnotların önceki döneme ilişkin tutarlarla beraber sunulması (BOBİ FRS 1.23).
- Dipnotlar finansal tabloların ayrılmaz birer parçasıdır (BOBİ FRS 26.2).
- Dipnotlar, mümkün olduğunda sistematik bir şekilde sunulur.

BOBİ FRS ve TFRS aşağıdaki konularda farklılık arz etmektedir:

Tablo 3.9 BOBİ FRS ve TFRS Açıklama Bölümleri Farkı

İçerik	BOBİ FRS	TFRS
Açıklamalarla ilgili standart hükümleri	BOBİ FRS 26 nolu standartta yer almıştır. Büyük İşletmeler’in sunması gereken fazladan dipnotlar bu bölümde ayrı açıklanmıştır.	TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Harcamalar standartları haricinde, TFRS’deki açıklamalar bölümü ilgili standardın en son bölümünde yer almaktadır. TFRS’ler tüm şirketlere aynı uygulanır.

3.2.10 Finansal Tablo Örnekleri Arasındaki Farklar

26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe giren “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” uyarınca bağımsız denetime tabi olup 13/09/2018 tarihli ve 03/161 sayılı Kurul Kararı uyarınca zorunlu veya isteğe bağlı olarak TFRS uygulayan işletmeler, finansal tablolarını KGK’nın 2019-1 sayılı Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca düzenlemekle yükümlüdürler.

BOBİ FRS uygulayan işletmeler ise, BOBİ FRS’nin EK’lerinde yer alan finansal tablo örneklerine ve BOBİ FRS’de standartlar içerisinde yer alan Kullanım Rehberine göre finansal tablolarını hazırlamakla yükümlüdürler.

Aşağıdaki tablolarda BOBİ FRS’de kullanılması gereken finansal tablo örnekleri ile TFRS’de kullanılması gereken finansal tablo örnekleri karşılaştırılmıştır. Karşılaştırmalı analiz yapılırken BOBİ FRS’ye göre kapsamı daha geniş olduğu için TFRS finansal tabloları temel alınmış, BOBİ FRS’deki ilgili kalemlerle eşleştirilmiş ve gerekli görülen yerlere açıklamalar eklenmiştir. Karşılaştırmanın daha faydalı ve verimli olabilmesi için BOBİ FRS’deki konsolide finansal tablolar kullanılmış, farkların daha çok olduğu finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu tablosu üzerine çalışılmıştır.

3.2.10.1 Finansal Durum Tablosu Sunum Farkları

Tablo 3.10 BOBİ FRS ve TFRS Finansal Tablo Örnekleri Karşılaştırması - Varlıklar

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
- Nakit ve Nakit Benzerleri	- Nakit ve Nakit Benzerleri	
- Finansal Yatırımlar	- Finansal Yatırımlar	
- Türev Araçlar	Yoktur	Finansal Yatırımlar içerisinde gösterilmiştir.
- Ticari Alacaklar	- Ticari Alacaklar	
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	Büyük işletmeler tarafından finansal durum tablosunda gösterilebilir.

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	Büyük olmayan işletmeler için gösterimi zorunlu değildir.
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar	Yoktur	Standart setinde yer almamaktadır.
- Diğer Alacaklar	- Diğer Alacaklar	
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	- İştirakler ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar - Ödeme Çağrısı Yapılmış Sermaye Alacağı - Ortaklardan Alacaklar	BOBİ FRS'de gösterimi daha detaylı yapılmıştır. Büyük İşletmelerin ayrıca "Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar" şeklinde ekstra bir kalem açması ilişkili şirketlerle olan bakiyeleri göstermesi için gerekli olabilir.
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	- Diğer Taraflardan Alacaklar	
- Sözleşme Varlıkları	Yoktur	
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları	- Devam Eden İnşa İşlerinden Alacaklar	
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları	Yoktur	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardından dolayı sunulması istenen bu maddeler BOBİ FRS'de "Ticari Alacaklar" veya "Diğer Dönen Varlıklar" içerisinde gösterilebilir.
- Diğer Sözleşme Varlıkları		
- Stoklar	- Stoklar Hammadde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, diğer stoklar, verilen avanslar	BOBİ FRS'de stokların detaylı gösterimi istenmektedir. Verilen avanslar TFRS'de Stoklar içerisinde değil Peşin Ödenmiş Giderler içerisinde gösterilir.
- Canlı Varlıklar	- Canlı Varlıklar	
- Peşin Ödenmiş Giderler	- Peşin Ödenmiş Giderler	

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	- Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri	
- Diğer Dönen Varlıklar	- Diğer Dönen Varlıklar	
ARA TOPLAM		
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	Yoktur	BOBİ FRS'de Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler ile ilgili bir standart yoktur.
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		
Duran Varlıklar		
- Ticari Alacaklar	- Ticari Alacaklar	
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	
- İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar	Yoktur	Standart setinde yer almamaktadır.
- Diğer Alacaklar	- Diğer Alacaklar	
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	- İştirakler ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar - Ortaklardan Alacaklar	BOBİ FRS'de gösterimi daha detaylı yapılmıştır. Büyük İşletmelerin ayrıca "Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar" şeklinde ekstra bir kalem açması ilişkili şirketlerle olan bakiyeleri göstermesi için gerekli olabilir.
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	- Diğer Taraflardan Alacaklar	
- Sözleşme Varlıkları	Yoktur	
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden	- Devam Eden İnşa İşlerinden Alacaklar	

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
Doğan Sözleşme Varlıkları		
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları	Yoktur	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardından dolayı sunulması istenen bu maddeler BOBİ FRS'de "Ticari Alacaklar" veya "Diğer Duran Varlıklar" içerisinde gösterilebilir
- Diğer Sözleşme Varlıkları		
- Finansal Yatırımlar	- Finansal Yatırımlar	
- Türev Araçlar	Yoktur	BOBİ FRS'de Finansal Yatırımlar içerisinde gösterilmesi gerekir.
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	TFRS 10'da Yatırım İşletmeleri için tüm Finansal Yatırımlarını istedikleri takdirde gerçeğe uygun değerlerinden ölçme alternatifini sunulmuştur. Bu alternatif ölçüm yöntemi BOBİ FRS'de Büyük İşletmeler için sunulmadığından sadece Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların değerinin sunulması istenmektedir.
- Canlı Varlıklar	- Canlı Varlıklar	
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
- Maddi Duran Varlıklar	- Maddi Duran Varlıklar Arazi ve Arsalar, Binalar, Yeraltı ve Yerüstü Yapıları, Tesis Makine ve Cihazlar, Taşıtlar, Demirbaşlar, Yapılmakta olan Yatırımlar, Diğer Maddi Duran Varlıklar ve Verilen Avanslar	BOBİ FRS'de finansal durum tablosu üzerinde detay sunum gerekmektedir. Alınan avanslar, TFRS'de Peşin Ödenen Giderler içerisinde gösterilir.

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
- Kullanım Hakkı Varlıkları	Yoktur	TFRS 16 Kiralamalar standardı gereği faaliyet kiralamalarının finansal durum tablosunda hak olarak gösterilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS'de bu yönde bir düzenleme olmadığından ilgili kalemin BOBİ FRS'de karşılığı yoktur.
- Şerefiye	- Şerefiye	BOBİ FRS, Maddi Olmayan Duran Varlıklar olarak bir ana madde açmış ve şerefiyenin bu ana madde içerisinde ayrı gösterilmesini istemiştir.
- Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	- Geliştirme maliyetleri - Gayri Maddi Haklar - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Verilen Avanslar	BOBİ FRS'de Maddi Olmayan Duran Varlıkların alt detayları Finansal Durum Tablosunda gösterilir.
- Peşin Ödenmiş Giderler	- Peşin Ödenmiş Giderler	
- Ertelenmiş Vergi Varlığı	- Ertelenmiş Vergi Varlığı	Orta Boy İşletmeler için geçerli değildir.
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar	Yoktur	
- Diğer Duran Varlıklar	- Diğer Duran Varlıklar	
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	TOPLAM DURAN VARLIKLAR	
TOPLAM VARLIKLAR	TOPLAM VARLIKLAR	

Tablo 3.11. BOBİ FRS ve TFRS Finansal Tablo Örnekleri Karşılaştırması – Yükümlülükler ve Özkaynaklar

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	Kısa Vadeli Yükümlülükler	
- Kısa Vadeli Borçlanmalar	- Finansal Yükümlülükler	BOBİ FRS'de Faaliyet kiralamalarından borçlar muhasebeleştirilmediğinden BOBİ FRS'de "Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler" gösterilmemektedir.
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	- İhraç Edilen Menkul Kıymetler	
- Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	- Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları	
- Türev Araçlardan Borçlar	- Finans Kuruluşlarına Borçlar	
- Diğer Finansal Yükümlülükler		
- Ticari Borçlar	- Ticari Borçlar	
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	Büyük İşletmeler bu kalemi sunabilirler
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	Büyük İşletmeler bu kalemi sunabilirler
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	Ayrı bir kalem olarak gösterilmemiştir.	BOBİ FRS'de Çalışanlara Sağlanan Faydalarla ilgili bir standart yoktur. Bu açıdan bu kaleme ihtiyaç duyulmamıştır.
- Diğer Borçlar	- Diğer Borçlar	
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	- İştiraklere ve Müşterek Girişimlere Borçlar	Büyük İşletmeler, bu kalemi sunarken ilave olarak "İlişkili Taraflara Diğer Borçlar" kalemini açarak gösterebilirler.
	- Ortaklara Borçlar	
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	- Diğer Taraflara Borçlar	
- Sözleşme Yükümlülükleri	Yoktur	
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	- Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Borçlar	

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	- Ertelenmiş Gelirler veya Alınan Avanslar	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardından dolayı TFRS'de zorunlu olarak sunulması gereken bu kalemler BOBİ FRS'de "Ertelenmiş Gelirler"de veya "Alınan Avanslar" hesabında gösterilebilir.
- Diğer Sözleşme Yükümlülükleri		
- Devlet Teşvik ve Yardımları	- Ertelenmiş Gelirler	Devlet Teşvik ve Yardımları BOBİ FRS'de ayrı bir kalemden gösterilmemiştir.
- Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar)	- Ertelenmiş Gelirler	
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	- Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	BOBİ FRS: Temettü ödemeleri üzerinden alınan stopajlara ait borçlar ve diğer tüm vergi ve harçlardan borçlar bu kalemden gösterilir. Kurumlar Vergisi Karşılıkları ise Vergi Karşılığı hesabında gösterilir. TFRS: Bu kalemden sadece Kurumlar Vergisi Karşılıkları gösterilir. Diğer vergilere ait borçlar ise diğer kısa vadeli yükümlülükler içerisinde gösterilir.
- Kısa Vadeli Karşılıklar	- Kısa Vadeli Karşılıklar	
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	- Kıdem Tazminatı Karşılıkları	BOBİ FRS'de Çalışanlara Sağlanan Faydalarla ilgili bir standart yoktur. Sadece Karşılıklar ile ilgili standartta Kıdem Tazminatı Karşılıklarının hesaplamasına yer verilmiştir.
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
ARA TOPLAM		
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	Yoktur	BOBİ FRS'de Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler ile ilgili bir standart yoktur.
TOPLAM KV YÜKÜMLÜLÜKLER	TOPLAM KV YÜKÜMLÜLÜKLER	
Uzun Vadeli Yükümlülükler	Kısa Vadeli Yükümlülüklerde yer alan karşılaştırma sonuçları ile Uzun Vadeli Yükümlülüklerdeki karşılaştırma sonuçları birebir aynıdır.	
TOPLAM UV YÜKÜMLÜLÜKLER	TOPLAM UV YÜKÜMLÜLÜKLER	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	
ÖZKAYNAKLAR	ÖZKAYNAKLAR	
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	
- Ödenmiş Sermaye	- Sermaye - Ödenmemiş Sermaye	
- Sermaye Düzeltme Farkları	- Sermaye Düzeltme Farkları	
- Geri Alınmış Paylar (-)	- Geri Alınmış Paylar (-)	
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	BOBİ FRS'de finansal tablo örneklerinde olmasa da ayrı bir kalem olarak yer verilebilir.
- Paylara İlişkin Primler/İskontolar	- Paylara İlişkin Primler	

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
- Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi	- Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi	BOBİ FRS 21.35 (ç) paragrafında "Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi" kalemi kullanılmalıdır denilmiştir.
- Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir	- Yeniden Değerleme Yedeği - Yabancı Para Çevrim Farkları - Korunma Yedeği	BOBİ FRS'de bu kalemlerin özkaynaklar altında ayrı izlenmesi istenmektedir. Kapsamlı gelir kavramı yoktur.
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar	Yoktur	
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar	Yoktur	
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	- Kar Yedekleri - Yasal Yedekler - Statü Yedekleri - Olağanüstü Yedekler - Diğer Kar Yedekleri	
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	
- Dönem Net Kârı/Zararı	- Dönem Net Kârı/Zararı	
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	

3.2.10.2 Kar veya Zarar Tablosu Sunum Farkları

Tablo 3.12. BOBİ FRS ve TFRS Finansal Tablo Örnekleri Karşılaştırması – Kar veya Zarar Tablosu

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
Hasılat	Satış Hasılatı	
Satışların Maliyeti (-)	Satışların Maliyeti (-)	
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	
Brüt Kâr (Zarar)	Brüt Kâr (Zarar)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	Genel Yönetim Giderleri (-)	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)	Esas Faaliyet Kârı (Zararı)	
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları Diğer Gelirler	Hem BOBİ FRS, hem de TFRS, bu kalemlerde, Nakit Akış Tablosundaki Yatırım Faaliyetleri ile ilgili oluşan gelirleri ve giderleri gösterir. Diğer Gelirlere örnek olarak İşletme Birleşmelerinde oluşan Negatif Şerefiye ve İştirak satışı sonucu ortaya çıkan kazançlar gösterilebilir. Diğer Giderlere örnek olarak İştirak satışı sonucu ortaya çıkan kayıplar gösterilebilir.

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları Diğer Gelirler	Maliyet yöntemiyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ait amortisman giderleri Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları içerisinde gösterilir.
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar	İştirak ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar İştirak ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar	
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)	Yoktur.	BOBİ FRS'de böyle bir ara toplam bulunmamaktadır. TFRS ile uyumun sağlanması ve Uluslararası düzeyde kullanılan "Faiz ve Vergi Öncesi Kar" performans göstergesinin kullanıcılara sunulması amacıyla BOBİ FRS'de de böyle bir ara toplam verilebilir.
Finansman Gelirleri	Faiz, Kar Payı vb. Gelirler Kur Farkı Gelirleri Finansal Yatırımlar Satış Kazançları Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları Diğer Finansal Gelirler	TFRS Finansal Tablo Örneklerinde bu kalemdede yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerin "Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler" kaleminde gösterilmesi istenmiştir. Alınan kar payları, TMS 7 Nakit Akış Tablosunda Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler içerisinde gösterildiği için TFRS'de Finansman Gelirleri kalemi içerisinde Kar Payı gelirlerinin bulunmaması gerekir.
Finansman Giderleri (-)	Faiz, vb. Giderler Kur Farkı Giderleri Finansal Yatırımlar Satış Zararları Finansal Yatırımlar Değer	

TFRS	BOBİ FRS	Açıklama
	Kayıbı Zararları Diğer Finansal Giderler	
Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ DÖNEM KÂRI (ZARARI)	Yoktur.	BOBİ FRS'de Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler ile ilgili bir standart yoktur.
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	Yoktur.	
- Dönem Vergi Gideri/Geliri	Vergi Gideri (-)	
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri		
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	Yoktur.	
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	Yoktur.	
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	
Dönem Net Kârının (Zararının) Dağılımı	Dönem Net Kârının (Zararının) Dağılımı	
Ana Ortaklık Payları	Ana Ortaklık Sahiplerine İsabet Eden Dönem Net Karı veya Zararı	
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Kontrol Gücü Olmayan Paylara İsabet Eden Dönem Net Karı veya Zararı	

3.3 NAKİT AKIŞ TABLOSU

3.3.1 Nakit Akış Tablosu ile İlgili Temel Kavramlar

Tanımlarda önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.3.2 Nakit Akış Tablosunun Sunumu

Nakit akış tablosunun sunumu ve hazırlanma şekli TMS 7 ile uyumludur. Sadece TMS 7'deki nakit akış tablosunun bölümleri İşletme Faaliyetleri, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olarak, BOBİ FRS'de ise Esas Faaliyetler, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olarak sınıflandırılmıştır. Aşağıdaki tabloda 2 standart arasındaki farklılıklar ele alınmıştır.

Tablo 3.13 BOBİ FRS ve TFRS Nakit Akış Tablosu Sunumu ile ilgili Farklılıklar

Konu	Farklılıklar
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	TMS 7.19 paragrafında, “Doğrudan Yöntem”in kullanılması teşvik edilirken, BOBİ FRS'de böyle bir ifade yer almamaktadır. BOBİ FRS'de nakit akışlarının netleştirilerek raporlanmasına yönelik herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. TMS 7.22 paragrafına göre şirketin hesabına değil müşteriler adına yapılan nakit hareketleri ile devir hızı yüksek, büyük tutarlı ve kısa vadeli kalemlere ilişkin nakit tahsilat ve ödemeler net gösterilebilir.
Yatırım ve finansman faaliyetleri	TMS 7.16 ve 7.17 paragraflarında söz konusu faaliyetler detaylı olarak açıklanmıştır. BOBİ FRS'de ayrıntılara girilmemiş, ancak finansal tablo örneklerinde bu faaliyetler içerisinde yer alabilecek kalemler Nakit Akış Tablosunda belirtilmiştir.
Yabancı para cinsinden nakit akışları	BOBİ FRS 2.19'da “Ağırlıkta Kullanılan Para Birimi ana ortaklığın sunum para biriminden farklı olan bağlı ortaklığın nakit akışlarını sunum para birimine çevirirken, döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu dönemlerde ortalama kur kullanılmaz” ifadesi yer almaktadır. Özellikle, kurlardaki dalgalanmaların yüksek olabildiği Türkiye için, BOBİ FRS'de bu ifadeye yer vermek istenmiş olabilir.
Ödenen Faiz	BOBİ FRS 2.22 maddesi “Ödenen Faizlerin” esas faaliyetlerden karlar içerisinde gösterilmesini, alternatif olarak ise finansman faaliyetlerinden karlar içerisinde gösterilmesini istemektedir. Ancak finansal tablo örnekleri Nakit Akış Tablosunda Ödenen Faiz aynı zamanda Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akımları içerisinde gösterilmiştir. Finansal tablo örneklerindeki gösterimin düzeltilmesi gerekir.

3.3.3 Dipnotlardaki Açıklama Farklılıkları

TFRS’de BOBİ FRS’den farklı olarak aşağıdaki konularda detaylı açıklamalar istenmektedir:

- a) Nakit akış yaratmayan işlemler (TMS 7.43, 44),
- b) Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerdeki değişiklikler (TMS 7.44A – 44 E),
- c) Nakit ve nakit benzerleri bileşenleri (BOBİ FRS 26.7 ğ): TMS 7 ile aynı olmakla birlikte TMS 7.45’de nakit ve nakit bileşenlerinin Nakit Akış tablosundaki tutar ile mutabakatı istenmektedir. Ayrıca, TMS 7.46 gereği işletmenin, nakit ve nakit bileşenlerini belirlerken uyguladığı politikayı da açıklaması gerekir.

3.4 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

3.4.1 Amaç ve Kapsam

TFRS’ye göre önemli bir farklılık yoktur.

3.4.2 Muhasebe Politikaları

TFRS’ye göre önemli bir değişiklik yoktur. Muhasebe politikaları değişiklikleri geçmişe yönelik olarak uygulanır.

3.4.3 Muhasebe Tahminleri

TFRS’ye göre önemli bir değişiklik yoktur. Muhasebe tahminleri değişikliği mevcut duruma veya ileriye yönelik olarak uygulanır.

3.4.4 Muhasebe Hataları

TFRS’ye göre önemli bir değişiklik yoktur. Muhasebe hataları değişiklikleri geçmişe yönelik olarak uygulanır.

3.4.5 Dipnotlardaki Açıklama Farklılıkları

TMS 8'e göre olan farklar aşağıda açıklanmıştır: .

Tablo 3.14 BOBİ FRS ve TFRS Muhasebe Politikaları, Tahminleri ve Hatalar Dipnot Farklılıkları

İçerik	BOBİ FRS	TFRS
Muhasebe Politikası	Muhasebe Politikası ile ilgili değişikliğe gidildiği takdirde bununla ilgili açıklamaları yer verilmiştir (BOBİ FRS 3.15). Ancak yürürlüğe yeni girecek veya girmiş olan yeni veya güncellenmiş BOBİ FRS standardı ile ilgili açıklama istenmemektedir.	Yeni muhasebe politikası, yürürlüğe yeni girecek veya girmiş olan bir TFRS ile ilgili zorunlu açıklamalara standartta yer verilmiştir (TMS 8.28, 29, 30, 31).
Muhasebe Tahminleri	“Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin niteliği ve söz konusu değişikliğin cari raporlama dönemine ilişkin varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler üzerinde etkileri açıklanır” (BOBİ FRS 3.22).	BOBİ FRS'den farklı olarak muhasebe tahminini gelecek dönemlere etkisi de açıklanır (TMS 8.39). Ancak “gelecek dönemler üzerindeki etkinin tahmin edilmesinin mümkün olmaması durumunda işletme, bu etkiyi açıklamaz ve neden tahmin edilemediği hakkında bilgi verir” (TMS 8.40)
Hatalar	Bir farklılık bulunmamaktadır.	
İlave Finansal Durum Tablosu	“Bir muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulandığında veya yanlışlık düzeltilmesi kapsamında geriye dönük düzeltme yapıldığında, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Finansal Durum Tablosu sunulur. Ancak düzeltme ilave Finansal Durum Tablosu için önemsizse ek finansal durum tablosuna gerek yoktur” (BOBİ FRS 3.33).	TFRS'lerde bu konu TMS 8'de değil, TMS 1.40A'da düzenlenmiştir ve BOBİ FRS ile benzerdir. Ayrıca, TMS 1.40C paragrafı, işletmenin, bir önceki dönemin başına ait açılış finansal durum tablosuyla ilgili dipnotları sunması gerekmediğini belirtmiştir.
Yeniden sınıflandırma	BOBİ FRS'de bir açıklama bulunmamaktadır.	TMS1.41 ve TMS1.42 paragrafları finansal tablolarda yeniden sınıflandırma yapılması durumunda karşılaştırmalı bilgilerin düzenlenmesini karşılaştırmalı dönemin başından itibaren istemektedir.

3.5 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

3.5.1 Amaç ve Kapsam

TFRS'ye göre önemli bir farklılık yoktur.

3.5.2 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

TFRS'ye göre önemli bir farklılık yoktur.

3.5.3 Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

TFRS'ye göre önemli bir farklılık yoktur.

3.5.4 Dipnotlardaki Açıklama Farklılıkları

BOBİ FRS'de 26.7 (II) paragrafında verilmiştir ve TFRS ile uyumludur.

3.6 HASILAT

3.6.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS Bölüm 5'de yer alan Hasılat standardı, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmakta ve bölüm kapsamında mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri ile işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı bulunmaktadır. Bu bölüm düzenlemeleri, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardını yürürlükten kaldıran TFRS 15 ile karşılaştırıldığında, daha sade gözükmetedir. BOBİ FRS'de hasılat ile ilgili düzenlemeler genel olarak TMS 18 ile paraleldedir. Faiz ve temettü gelirleri, TFRS 15 kapsamı dışında bırakılmış olmasına karşılık BOBİ FRS Bölüm 5 kapsamındadır.

3.6.2 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15’de hasılatın kayıtlara alınması 5 aşamalı modelle düzenlenmektedir. Bu aşamalar:

- a) Sözleşmenin tanımlanması,
- b) Edim yükümlülüklerinin tanımlanması,
- c) İşlem bedelinin belirlenmesi,
- ç) İşlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtılması ve
- d) Hasılatın finansal tablolara alınması, yani edim yükümlülüğünün sona ermesi olarak özetlenebilir.

BOBİ FRS açısından satışların kayda alınması önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi ve işletmenin satılan mallar üzerinde kontrolünü sürdürmemesini gerektirir. Ayrıca, hasılat tutarının ve işleme ilişkin maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesi, ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması da aranan diğer şartlar içerisinde gözükmemektedir.

3.6.2.1 Sözleşmenin Tanımlanması

BOBİ FRS 5 içerisinde sözleşmenin tanımlanmasına dair bir bölüm bulunmamaktadır. TFRS 15.9 maddesi ise sözleşmenin tanımlanmasını 5 maddede açıklamıştır. Buna göre aşağıdaki şartların hepsi sağlandığında, bir sözleşme mevcuttur ve işletme sözleşmeyi muhasebeleştirebilir:

a) Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamıştır ve kendi edimlerini taahhüt etmiştir. Sözleşmenin tanımlanması için yazılı olmasına gerek yoktur. Sözlü ve diğer ticari uygulamalara uygun olarak onaylanmış olması yeterlidir. Örnek vermek gerekirse, müşteri tarafından satış siparişi verilmiş olması ve bunun tedarikçi tarafından onaylanmış olması, yazılı bir sözleşme olmasa dahi, bir sözleşmenin varlığına işaret eder.

b) Devredilecek mal ve hizmetlerle ilgili her bir tarafın hakkı tanımlanmıştır.

c) Ödeme koşulları tanımlanmıştır.

ç) Sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir (ticari).

d) İşletmenin bedeli, tahsil edecek olması muhtemeldir. Satış işlemi esnasında, bedelin tahsil edilmesi düşük ihtimal ise, muhasebeleştirme aşamasına geçilemez.

TFRS 15.14 uyarınca, işletme, sözleşme şartları karşılanmadıysa, bu şartların sağlanıp sağlanmadığını değerlendirmeyi sürdürür. Yukarıdaki şartlar sağlanmadığı takdirde, işletme, müşteriden tahsil ettiği bedeli bir depozito olarak yükümlülüklerinde takip eder. İşletmenin, bu bedeli hasılat olarak kaydetmesi için, müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması veya sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması gerekmektedir (TFRS 15.15).

Yukarıdaki maddeleri karşılamayan bir sözleşme, BOBİ FRS’de muhasebeleştirilebilir ama TFRS’de muhasebeleştirilemez. Bu açıdan, hasılatın kayıtlara alınması sırasında farklılıklar ortaya çıkabilir. Örnek vermek gerekirse, ödeme koşulları tam olarak belli olmayan bir sözleşme, TFRS 15 açısından kayıtlara alınmayabilir, ancak BOBİ FRS bu sözleşmeyi kayıtlara alma kapsamına sokabilir.

3.6.2.1.1 Sözleşmelerin Birleştirilmesi:

BOBİ FRS 5.7 maddesi, işlemler serisinin beraber değerlendirilmesi gerektiği durumları açıklamaktadır. Buna göre, beraber değerlendirilmedikleri zaman, ticari etkisinin anlaşılmadığı işlemler için kayda alma ölçütleri bu işlemlere beraber uygulanır. BOBİ FRS 5.7 maddesi, bu konuya örnek olarak, işletmenin mal satışı sonrasında, belli bir tarihte sattığı malları geri almayı taahhüt ettiği anlaşmaları göstermiştir.

TFRS 15.17 maddesi de sözleşmelerin birleştirilmesi maddesini incelemektedir. Buna göre aşağıdaki şartlardan herhangi birinin sağlanması halinde, sözleşmeler birleştirilebilir:

- a) Sözleşmenin tek bir ticari paket olarak düzenlenmesi,
- b) Bir sözleşme karşılığında ödenecek bedel, diğer sözleşmedeki edim yükümlülüklerine bağlıysa (BOBİ FRS’deki geri satın alma anlaşması buna örnek verilebilir).
- c) Sözleşmelerin her birinde taahhüt edilen mal ve hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması. Örnek olarak, bir işletmenin hastane inşaatı için sözleşme yaptığını varsayalım. Bu inşaat kapsamında bazı makinaların monte edilmesi, inşaat sonrası inşaat sahasının temizlenmesi gibi işlemlerin de başka sözleşmelerle düzenlendiğini ve hastane inşaatı sözleşmesindeki yükümlülükler yerine getirilmedikçe diğer sözleşmelerin bedellerinin elde edilemeyeceğini varsayalım. Bu sözleşmelerin

beraber değerlendirilmesi ve hastane inşaatının bir parçası kabul edilmesi gerekir, çünkü diğer hizmetler, aslında ana sözleşme olan inşaat sözleşmesinin bir parçasıdır (IFRS 15.IE45 - IE48).

3.6.2.1.2 Sözleşme Değişiklikleri:

Sözleşme değişikliklerinin muhasebeleştirilmesine BOBİ FRS’de değinilmemiştir. TFRS 15.20 uyarınca, taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamının genişlemesi ve sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin, gerektiğinde bir iskonto yapılarak tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar arttırılması durumunda, işletme, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir. Örnek vermek gerekirse, bir işletmenin X, Y, Z olarak 3 tane ürünü olduğunu ve tek başına satış fiyatlarının aynı olduğunu varsayalım. İlk sözleşmede, işletmenin X ve Y ürünlerini, farklı teslim tarihlerinde 1.000 TL’ye satmış olsun. X ürünü teslim edildikten sonra (500 TL) ama Y ürünü teslim edilmeden önce, işletmenin sözleşmeye Z ürününü 300 TL bedelle ekliyor olsun. Z ürünü, farklı bir mal olduğundan ve sözleşmede tek başına satış fiyatından iskonto yapılarak bir artış gerçekleştirildiğinden burada bir sözleşme değişikliği söz konusudur. Bu durumda, teslim edilmemiş Y ve Z ürünlerinin fiyatı, tek başına satış fiyatları aynı olduğundan, ayrı ayrı 400 TL $((500 + 300) / 2 = 400)$ olarak belirlenir.

3.6.2.2 Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması:

TFRS 15.22 maddesi uyarınca, işletme aşağıdaki koşullardan birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü edim yükümlülükleri olarak belirler:

- a) Farklı bir mal veya hizmet,
- b) Benzerlik gösteren ve devir şekli aynı olan mal ve hizmetler

3.6.2.2.1 Farklı Bir Mal veya Hizmet

TFRS 15.27 uyarınca, taahhüt edilen mal veya hizmet aşağıdaki şartların beraber sağlanması durumunda farklı bir mal veya hizmet olarak yorumlanabilir:

- i) Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir. Örnek vermek gerekirse, işletmenin bir mal veya hizmeti düzenli bir şekilde ayrı olarak satması, müşterinin bu mal veya hizmetten tek başına veya diğer kullanıma hazır kaynaklarla birlikte faydalanabildiğini gösterir (TFRS 15.27 (a), 28).

ii) Verilen taahhütler, sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir. İşletme, mal veya hizmetleri müşteri tarafından belirlenen birleşik çıktı veya çıktıları üretmek veya teslim etmek için girdi olarak kullanıyorsa, burada ayrı bir tanımlanabilir edim yükümlülüğünden bahsedilemez. Yine, mal ve hizmetler yüksek derecede birbiri ile bağımlı ve ilişkili ise ayrı bir edim yükümlülüğünden bahsedilemez (TFRS 15.27 (b), 29).

Burada özellikle 2 örnekle farklı bir mal veya hizmetin olmadığı durumlar anlatılabilir. Birinci örnekte, işletmenin bir makineyi müşteriye sattığını ve kurulum hizmetini de beraberinde vermeyi taahhüt ettiğini varsayalım. Bu durumda, satılan makine bir mal, kurulum hizmeti de bir hizmeti göstermektedir. İşletme, ilk değerlendirmesini TFRS 15.27 (a) paragrafı doğrultusunda yapar. Alınan ürünün, satış işleminden hemen sonra başka bir şirkete hurda değerinin üzerinde satılıp satılamayacağı veya alınan ürünün başka hizmet sağlayıcılar tarafından kurulabilir olması burada belirleyicidir. İşletmenin bu örnekte, özellikli bir ürün sattığı ve bu ürünün kurulumunun ancak kendisi tarafından yapılabileceği düşünüldüğünde, müşteri bu üründen tek başına yeniden satış amacıyla faydalanabilir ama diğer kaynaklarla beraber kullanım amaçlı paylaşamaz görüşü oluşabilir. Kurulum hizmetinin özellikli olması ve ancak işletmenin sağlaması, burada müşterinin kısıtını oluşturur ve diğer kaynaklarla beraber kullanım amacını engeller, ancak ürünün yeniden satışı bir seçenektir ve TFRS 15.27 (a) maddesi karşılanmış olur. İkinci değerlendirme, kurulum hizmeti taahhüdünün, sözleşmedeki diğer yükümlülüklerden bağımsız değerlendirilip, değerlendirilmemesi, dolayısıyla bu taahhüdün tanımlanabilir olup olmadığının değerlendirilmesidir. Bu değerlendirmeyi yapmak için TFRS 15.29 numaralı maddedeki hükümler değerlendirilir. Buna göre:

i) İşletme, taahhüt etmeyi planladığı mal ve hizmetleri belirlenen birleşik çıktıyı ve çıktıları üretmek veya teslim etmek için mi kullanıyordur: Burada kurulum hizmetinin önemli bir parçayı oluşturup, oluşturmadığı ve kurulum hizmetinin, mal satışından ayrı bir hizmet olarak sunup sunmadığı incelenmelidir. Örneğimizde, kurulum hizmeti ve ürün satışı, beraber sunulan ve müşteri açısından ikisi beraber sunulduğunda verilen taahhüdün sağlandığı bir hizmet türüdür, çünkü müşteri satın aldığı ürünü, işletmesinde makine olarak kullanmayı planlıyordur.

ii) İşletme, kurulum hizmeti esnasında önemli bir değişiklik yapıyor mu? Örneğimizdeki kurulum hizmetinin, ürün üzerinde bir değişiklik yapmadığından

hareketle, bu şartın sağlanmadığı düşünülebilir. Kurulum esnasında, ürün üzerinde yapılabilecek önemli değişiklikler genelde yazılım sektörlerinde geçerli olmaktadır.

iii) İşletme, mal veya hizmetlerin her birini bağımsız olarak devretmek suretiyle kendi taahhüdünü yerine getirebilir mi? Örneğimizde, müşteri, ürünü işletmesinde kullanma amacıyla satın almaktadır. Bu durumda, müşteri, ancak kurulum işlemi gerçekleştiğinde, ürünü kullanabilir. Farklı bir örnekte, işletme, ürünü alt bayisine satmış olsa, burada müşteri yeniden satış amacı güttüğü için, ürünün tesliminde taahhüt yerine getirilmiş olur. Ancak, işletme açısından kurulum hizmeti tanımlanabilir bir taahhüttür ve satış işleminden ayrı olarak ileri bir tarihte verilebilir.

Sonuç olarak, işletme açısından her ne kadar 27 (a) paragrafı farklı mal ve hizmet tanımını karşılarsa da, 27 (b) paragrafı bu taahhüdü karşılamamaktadır. Bu durumda, ayrı bir edim yükümlülüğünden bahsedilemez.

İkinci örnekte, yurtiçi müşterilerinin depolarına sattığı malları teslim etme taahhüdü veren, dolayısıyla satış nakliye giderlerini üstlenen bir işletmeyi ele alalım. Bu işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde nakliye hizmetleri satış fiyatının içerisinde veriliyorsa ve ayrı olarak satılmıyorsa, her ne kadar tanımlanabilir olsa da, mal satışı ile yüksek derecede ilişkilidir. Başka bir ifadeyle, işletme ürün satışı ve satış nakliyesini beraber girdi olarak kullanmakta ve sözleşmede yer alan teslim şartını yerine getirmektedir. Bu durumda, satış nakliyesi ve mal satışı tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanır. Benzer bir örnekte, işletmenin yurtdışı müşterilerine satışlarında nakliye hizmetini opsiyon olarak sunduğunu ve nakliye hizmeti taahhüdü verildiğinde, satış fiyatlarının arttırıldığını varsayalım. Bu örnekteki satış nakliyesi hizmeti, ayrı satılabilir bir hizmet olup, tanımlanabilir niteliktedir ve yüksek derecede mal satışı ile ilişkili değildir, çünkü müşteri isterse bu hizmeti başka bir firmadan alabilir. Dolayısıyla, bu örnekte, satış nakliye hizmeti, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak yorumlanabilir.

BOBİ FRS 5.16, satışın, ilgili varlığın kurulumu şartıyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan kurulumun yapılmaması durumunda hasılatın kayda alınmamasını belirtmektedir. Bu madde itibarıyla, BOBİ FRS'deki edim yükümlülüklerinin ayrıştırılmasında, TFRS 15' göre önemli bir farklılık mevcuttur. TFRS 15, sözleşmedeki taahhütleri farklı bir mal ve hizmet olmaları açısından incelemekte, BOBİ FRS 5 ise, böyle bir ayrıma gitmemektedir. BOBİ FRS 5.6 maddesi, kayda alma işleminin her bir işleme ayrı ayrı uygulanmasını belirtmekte, ama bunun kriterlerini

belirlememektedir. Dolayısıyla, bir edim yükümlülüğüne ait hasılat, BOBİ FRS’de kayıtlara alınmıyorken, TFRS’de kayıtlara alınabilir. Tam tersi, BOBİ FRS’de kayıtlara alınan bir hasılatın yerine getirilmesi gereken edim yükümlülükleri için, maliyet bedeli üzerinden bir yükümlülük kayıtlara alınırken, TFRS 15’de bu yükümlülüğe ait hasılat ve maliyet ancak yükümlülük yerine getirildiğinde kayıtlara alınmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında TFRS 15’de yer alan edim yükümlülüklerinin tanımlanması ve edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi şartlarının BOBİ FRS’de detaylandırılmadığı ve bu yüzden hasılatın kayıtlara alınmasının farklılık göstereceğinden bahsedilebilir.

3.6.2.2.2 Benzerlik Gösteren ve Devir Şekli aynı Mal ve Hizmetler

İşletmenin taahhütlerinin, önemli ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisinden oluşması edim yükümlülüğünün ikinci göstergesidir (TFRS 15.22 (b)). TFRS 15.23 paragrafı, bu şartın sağlanması için aşağıdaki koşulların beraber yerine getirilmesini gerektirmektedir:

- a) Zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olma kriterlerini sağlaması,
- b) Serideki her bir farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine yönelik edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin aynı yöntemle ölçülmesi

3.6.2.2.2.1 Zamana Yayılı Edim Yükümlülüğü

TFRS 15.35’de belirtilen aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması durumunda, edim yükümlülüğü zamana dayalı olarak sağlanmış olur ve edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde, işletme hasılatı zamana yayılı olarak kayıtlara alır:

i) Edimin faydalarının aynı anda alınması ve tüketilmesi: Bu edim türüne örnek olarak, rutin ve tekrarlayan hizmet olarak müşteriye verilen temizlik, güvenlik hizmetleri veya son tüketicilere verilen ek garanti hizmetleri örnek gösterilebilir.

ii) Varlığın oluşturuldukça veya geliştirildikçe müşteri tarafından kontrol edilmesi: Bu maddeye örnek olarak, oluşturulmakta veya geliştirilmekte olan, yapılmakta olan maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemleri gösterilebilir. Müşterinin varlığın oluşturulması sürecinde kontrolünün olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Bu koşulun sağlanması için müşterinin, varlığın oluşturulma ve geliştirilme aşamasında varlığı kontrol ettiğini ispatını sağlamasıdır. TFRS 15.33 paragrafı uyarınca, varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Aynı zamanda kontrol gücü, başka işletmelerin varlığın kullanımını

yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır. Yapım aşaması süresinde, müşteri ürünün özelliklerinde değişiklik yapabiliyorsa ve müşteri sözleşmeyi feshettiğinde, o güne kadar üretilen ürüne müşteri sahip olabiliyorsa, burada müşterinin kontrolünden bahsedebiliriz. Aksi bir örnekte, işletme, sözleşme feshedildiğinde ürünün sahipliğini sürdürüyorsa ve yapılmakta olan ürün başka bir müşteriye satılabiliyorsa, fiziki sahiplik ancak sözleşmenin sonunda müşteriye geçiyorsa, burada kontrolden söz edilemez.

iii) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve o güne kadar tamamlanan edime ilişkin tahsil hakkı:

Alternatif kullanım:

Bir varlığın işletme açısından herhangi bir alternatif kullanıma sahip olmaması için, işletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetebilme olanağına yönelik sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamanın önemli olması gerekir. İşletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetme yolu araması halinde müşterinin taahhüt edilen varlıkla ilgili haklarını hukuki yollarla alabilmesi durumunda, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlama önemlidir (TFRS 15.B7). Bununla birlikte, işletme sözleşmeyi ihlal etmeden ve önemli maliyetlere katlanmadan bir varlığı diğer varlıklarla değiştirebilme olanağına sahipse, burada hukuki kısıtlamaların önemi yoktur. Örnek vermek gerekirse, gemi inşaatı ile uğraşan bir işletme, müşterisi için bir kuru yük gemisi imal ediyor olsun. İşletme, sözleşmenin herhangi bir aşamasında bu kuru yük gemisini önemli maliyetlere katlanmadan üzerinden anlaşılandan başka bir kuru yük gemisine çevirebiliyorsa ve sözleşme feshedildiğinde önemli ekonomik kayıplara uğramadan başka müşterilere pazarlayabiliyorsa, alternatif kullanımdan söz edilebilir.

Tahsil hakkı:

İşletmenin taahhüt ettiği şekliyle edimini yerine getirememesi dışındaki sebeplerle, sözleşmenin müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi halinde, işletmenin en azından o güne kadar tamamladığı edimini karşılayan bir tutara hak kazanması zamana yayılı edim yükümlülüklerinin göstergesi olabilir. Bu hakkın hukuken icra edilebilir bir hak olması ve ilgili mevzuat ve içtihat hükümlerinin tahsili engelleyecek yapıda olmaması bu değerlendirme için dikkate alınması önemli olan verilerdir. Bunlarla birlikte var olması gereken ve değerlendirilmeye alınması gereken bir diğer veri ise işletmenin o güne kadarki edimlerini karşılayan tutarın işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirirken

katlandığı maliyetlerin geri kazanımı ve makul bir kâr marjının toplamından oluşmasıdır. TFRS 15.B9 maddesinde, beklenen kar marjına yönelik iki kriter getirmiştir. Buna göre, kar marjının, sözleşmede yer alan beklenen kar marjına yakınsaması veya işletmenin benzer sözleşmelere ilişkin sermaye maliyeti üzerinden makul bir getiriye yansıtıyor olması gerekir.

Örnek vermek gerekirse, bir danışmanlık şirketi, müşterisine özellikli bir konuda danışmanlık hizmeti verdiğini varsayalım. İlk koşul, verilen hizmetin alternatif kullanımının olup olmasını değerlendirilmesidir. İşletme, müşteriye özel bir hizmet sunduğundan, burada alternatif bir kullanımdan söz edemeyiz. İkinci koşul ise, işletmenin sözleşme müşteri tarafından feshedilirse, tahsil hakkının olup olmasının değerlendirilmesidir. Danışmanlık sözleşmesinde, sözleşme feshedildiği takdirde, harcanan saatlerin sözleşmede belirtilen saat ücretleri üzerinden tahsil edileceği hükmüne bağlanmıştır. Bu durumda, bu sözleşme zamana dayalı bir edim yükümlülüğü olarak nitelenir.

3.6.2.2.2 İlerlemenin Aynı Yöntemle Ölçülmesi

b) TFRS 15.23 (b) uyarınca, işletme zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine ve benzer şartlarda uygular. Örnek olarak, yukarıdaki örnekte bahsedilen danışmanlık sözleşmesi türü sözleşmeler için, işletme, o güne kadar harcanan saatlerin toplam harcaması planlanan saatlere oranını ölçüm yöntemi olarak belirler ve diğer ifa edeceği danışmanlık sözleşmelerine de bu yöntemi tutarlı bir şekilde uygular. Yine, inşaat projelerinde girdi yöntemini tercih eden bir işletmenin, herhangi bir inşaat projesinde çıktı yöntemini kullanmaması gerekmektedir.

3.6.3 Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

TFRS 15.31 uyarınca, işletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur. BOBİ FRS 5.14 uyarınca, malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması, satılan mallar üzerinde kontrolün sürdürülmemesi, hasılatın güvenilir bir biçimde ölçülmesi,

ekonomik faydaların elde edilmesinin muhtemel olması ve katlanılan ve gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi, hasılatın kayıtlara alınması için gerekli şartlardır.

BOBİ FRS’de yer alan hasılatın kayıtlara alınması şartlarının, TFRS 15’deki karşılıkları aşağıdaki gibidir:

3.6.3.1 Önemli Risk ve Getirilerin Devredilmesi

BOBİ FRS 5.14’de yer alan önemli risk ve getirilerin devredilmesi ve işletmenin kontrolünü sürdürmemesine yönelik maddelerin, TFRS 15.31’deki bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur maddesi ile benzer olduğu düşünülebilir.

3.6.3.2 Ekonomik Faydaların Muhtemel Olması

Ekonomik faydaların muhtemel olması şartı, TFRS 15’deki sözleşmenin tanımlanması şartıyla benzerlik taşımaktadır.

3.6.3.3 Hasılatın Kayıtlara Alınmasında Değişken Bedel

BOBİ FRS 5’de yer alan, hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülmesi kriteri ile, TFRS 15’de değişken bedelin belirlenebilmesi için finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağının kuvvetle muhtemel olması gerekir maddesi ölçüt olarak benzerlik göstermektedir.

BOBİ FRS 5’de yer almamakla birlikte, TFRS 15.50-54 maddeleri hasılatın belirlenmesinde belirsizlik içeren değişken bedelin belirlenmesi için ayrı hükümler belirlemiştir. Buna göre işletme, beklenen değer veya en muhtemel tutar yöntemlerinden birini kullanarak değişken bedeli belirler. Ancak, değişken bedelin belirlenebilmesi için finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağının kuvvetle muhtemel olması gerekir. Aşağıdaki maddelerin varlığı hasılat iptalinin olma olasılığını ve büyüklüğünü artırabilecek faktörlere örnek olarak gösterilebilir (TFRS 15.57):

i) Hasılat bedeli, işletmenin etkisi dışındaki faktörlere son derece duyarlıdır. Buna örnek olarak, piyasadaki oynaklık, hava şartları gösterilebilir.

ii) Bedele ilişkin belirsizliklerin uzun süre ortadan kalkmayacağı belirlenmektedir. Başka bir ifadeyle, kısa süreli tahminlerde yanılma payı az olabilirken, hasılat bedeli uzun süreli bir faktöre bağlıysa belirsizlik artar.

iii) İşletmenin benzer sözleşmelerdeki deneyimlerini kullanma şartı sınırlıdır. Örnek olarak, işletme, daha önce satmadığı ve diğer sattığı ürünlerden özellikli itibarıyla önemli derecede ayrılan bir ürünü, piyasaya 90 gün süresince iade alma şartı ile sattıysa, daha önceki deneyimleri ile iade ihtimalini ölçme olasılığı zayıftır, bu durumda hasılatı 90 gün içerisinde kayıtlara almamak gerekebilir.

iv) İşletmenin geniş bir yelpazede iskonto uygulamaları ve benzer sözleşmelerin ödeme vadeleri ve koşullarında değişiklik yapma uygulamaları söz konusudur. Örnek olarak, işletme bir ürünün bedelini, bayilerinden ancak bayileri ürünleri sattığında tahsil ediyorsa, bu ürünlerin bedelini erken tahsil etmek için indirim yapma ve bayileri bu yolla indirime zorlama olasılığı yüksektir. Satılan ürün, piyasada zor satılan ve modası geçmiş bir ürün ise işletmenin iskonto etme ihtimali yükselir. Bu durumda, belirsizliğin derecesi artar.

v) Beklenen değerin belirlenmesinde, çok sayıda ve geniş bir yelpazede gerçekleşmesi mümkün bedel söz konusudur ve belirsizlik düzeyi yüksektir.

3.6.3.4 İnşa ve Hizmet Sözleşmeleri

BOBİ FRS’de hizmet sunumuna ve inşaat sözleşmelerine ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınır.

TFRS 15’de ise hizmet ve inşaat gelirleri ile ilgili ayrı bir hüküm bulunmamaktadır. TFRS 15, hizmet ve inşaat gelirlerinin kayda alınması ile ilgili hükümleri, “Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi” başlığı altında yer alan “Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri” içerisinde özetlemiştir. Zamana Yayılı Edim Yükümlülüklerinin yerine getirilmesine 3.6.2.2 Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması bölümünde değinildiğinden bu kısımda tekrar değinilmemiştir.

TFRS 15, zamana yayılı edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ile ilgili şartları belirlediğinden, hizmet ve inşaat sözleşmelerinden doğan hasılatın kayıt altına alınmasını, BOBİ FRS’ye kıyasla daha detaylı olarak incelemektedir. Örnek olarak, inşaat taahhüt işleri ile uğraşmakta olan bir işletme, sözleşme sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa BOBİ FRS’ye göre tamamlanma yüzdesi metodunu uygulayarak hasılatı

kayıtlarına alır. TFRS 15 uyarınca, müşterisinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi, müşterisinin yapılmakta olan inşaat üzerinde kontrolü olup olmadığını, alternatif kullanımı olan bir varlığın üretilip üretilmediğinin ve hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı, uygulamalarda aynı sözleşme, BOBİ FRS’de hasılat olarak kayıt altına alınırken, TFRS’de kayıt altına alınmayabilir. Örnek olarak, bir işletmenin, medya müşterisi için uzaya fırlatılmak üzere bir uydu ürettiğini varsayalım. Bu örnekte, müşteri uydunun üretilme süresinde, işletmenin ediminden doğan faydaları tüketmemektedir. Yapım aşamasında kontrolün müşteriye geçtiğine dair somut bir kanıt yoktur. Müşteri ürünün özelliklerinde değişiklik isteyebilir ama sözleşmenin iptal olması durumunda, varlığın başka bir müşteriye satılması önemli maliyetlere katlanmadan sağlanabilir.

Son olarak, sözleşmede, müşteri tarafından sözleşme feshedilirse, işletmeye o güne kadarki edimlerin bedelini tahsil etme hakkı tanınmamaktadır. Dolayısıyla, bu sözleşme TFRS 15 açısından zamana yayılı bir edim yükümlülüğü değil, uydunun teslimi yapıldığında yerine getirilen bir edim yükümlülüğüdür. BOBİ FRS’de hasılat yapım süresince kayıtlara alınırken, TFRS 15’de teslim anında kayıtlara alınır.

BOBİ FRS 5.25 ve BOBİ FRS 5.21 maddeleri uyarınca, inşa ve hizmet sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, tamamlanan iş için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat kayıtlara alınır. TFRS 15 açısından ise hasılat bedelinin belirlenebilmesi için finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağının kuvvetle muhtemel olması gerekir. Bu durumda, geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılatın, belirsizlik ortadan kalktığında, iptal olmayacağı kuvvetle muhtemel ise işletme, bu tutarı TFRS 15 kapsamında da hasılat olarak kayıtlarına alabilir.

3.6.3.5 Katlanılan ve Gerçekleşecek Maliyetlerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçülmesi

BOBİ FRS 5.14 uyarınca katlanılan ve gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi, hasılatın kayıtlara alınmasının önemli şartlarından birini temsil etmektedir. Başka bir ifadeyle, önemli risk ve getirilerin müşteriye devredildiği bir sözleşmede, eğer katlanılan maliyetler belirlenemiyorsa, hasılatın kayıtlara alınmaması gerekmektedir. Bu durumda, müşteriden tahsil edilen bedelin bir ön ödeme olarak kayıtlara alınıp, katlanılan maliyetler güvenilir şekilde ölçüldüğünde hasılatın kayıt altına alınması gereklidir.

TFRS 15 açısından hasılatın kayıtlara alınmasının ön koşullarından biri maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi değildir. TFRS 15, 5 aşamalı hasılat modeli ile hasılatın kayıtlara alınması ve ölçülmesini gerektirmekte, maliyetler açısından ise sözleşme ile doğrudan ilişkili giderlerin, edim yükümlülüklerinin ifası ile eş zamanlı olarak itfa edilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla, BOBİ FRS 5 açısından kayıtlara alınmayan hasılat, TFRS 15 açısından kayıt altına alınabilir.

3.6.3.6 Kayıtlara Alınan Sözleşme Alacaklarının ve Borçlarının Sınıflandırılması

BOBİ FRS 5, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile kayıtlara alınan hasılat eğer alınan avanslardan daha fazla ise aradaki farkın Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar hesabında, eğer ödenen avanslar kayıtlara alınan hasılat tutarından yüksek ise Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Borçlar hesabında gösterilmesini gerektirmektedir. TFRS 15’de, hasılat alınan avanslardan yüksekse, koşulsuz tahsil hakkının olduğu ticari alacaklardan ayrı olarak Sözleşme Varlıkları hesabı, ödenen avanslar hasılattan yüksekse, Sözleşme Yükümlülükleri hesabı kullanılır. TFRS 15, sadece inşaat sözleşmeleri için değil, tüm sözleşmeler için bu sınıflamanın kullanılmasını gerektirir.

BOBİ FRS 5.35 maddesi, sözleşme alacak ve borçlarının itfa edilmiş değeri üzerinden gösterilmesini yasaklamıştır. TFRS 15’in 107 nolu paragrafı bu varlıkların TFRS 9 kapsamında değer düşüklüğü hükümlerine tabi olmasını gerektirmekte ve ölçümün, sunumun ve açıklamaların TFRS 9 kapsamında olmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, TFRS 9’un değer düşüklüğü karşılığı dışındaki hükümleri kapsam içinde yer almamaktadır, dolayısıyla TFRS 15 için de sözleşme varlıklarının ölçümünde itfa edilmiş maliyet yönteminin kullanılmaması gerektiği görülmektedir.

3.6.4 Özellikli Durumlar

Özellikli durumlar – Ek garantiler:

TFRS 15.B32 uyarınca, bir garantinin -veya bir bölümünün-, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave olarak bir hizmet sağlaması durumunda, taahhüt edilen hizmet bir edim yükümlülüğüdür. Bu nedenle işletmenin ürün satışını ve verilen ilave hizmeti ayrı muhasebeleştirilmesi gerekir. İşletme, verilen ilave hizmeti değerlendirirken, garanti süresinin kanunlardan

kaynaklanıp kaynaklanmadığını, garanti süresinin uzunluğunu ve işletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlemlerin niteliğini değerlendirir (örnek olarak garanti hizmeti için servis teknisyeninin katlandığı seyahat masrafları standart garanti hizmetinin bir parçasıdır). BOBİ FRS 5’de bu konu ile ilgili rehberlik bulunmamaktadır. Dolayısıyla BOBİ FRS uygulayan işletmelerin, tüm garanti yükümlülüklerini bir karşılık olarak muhasebeleştirme ihtimalleri yüksektir.

Özellikli durumlar – Asıl-Vekil Değerlendirmesi:

İşletme, belirlenmiş mal veya hizmetlerin başka bir tarafça temin edilmesine aracılık ediyorsa ve bu şekilde edim yükümlülüğünü yerine getiriyorsa vekil olarak adlandırılır. Vekil olan bir işletme, diğer bir tarafça sağlanan belirlenmiş mal veya hizmeti, söz konusu mal veya hizmet müşteriye devredilmeden önce kontrol etmez (TFRS 15.B36). Bir işletmenin, devredilmemiş mal ve hizmetler üzerinde kontrolü olduğuna dair göstergeler (asıl olması) aşağıdaki gibidir (TFRS 15.B37):

i) Belirlenmiş mal veya hizmetlerin sağlanması taahhüdünden esas olarak işletme sorumludur.

ii) İşletmenin, müşteriye devir işleminden önce veya sonra (örneğin, müşterinin iade hakkının olması) stok riski vardır.

iii) İşletmenin belirlenmiş mal veya hizmetin fiyatını belirlemede takdir hakkı vardır. Müşterinin belirlenmiş mal veya hizmet için ödeyeceği fiyatın belirlenmesi, işletmenin mal ve hizmet kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilme gücünün göstergesi olabilir.

Vekil olarak hareket eden işletme, devir işlemi gerçekleştiğinde sadece aracılık hizmetine dair komisyonu kayıtlarına alır, hasılatı ve maliyeti brüt olarak kayıtlarına almaz.

BOBİ FRS 5.10, üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarların hasılat olarak gösterilmemesini belirtmektedir, ancak asıl-vekil değerlendirmesinde kullanılabilecek göstergeler ile ilgili rehberlik sağlamamaktadır.

Özellikli durumlar - İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Seçme Yetkisi:

İşletme, bir sözleşmede, müşterisine ilave mal veya hizmetler edinmek için bir seçme yetkisi veriyor ve bu seçme yetkisi müşteriye sözleşme yapmadan elde edemeyeceği önemli bir hak sağlıyorsa, sözleşmede başka bir edim yükümlülüğünden bahsedilmelidir (TFRS 15.B40). Bu durumda, işletmenin işlem bedelini edim yükümlülüklerine nispi tek

başına satış fiyatı esasına göre dağıtması gerekir. Örnek olarak, işletmenin 10 adet ürünü 10 TL'den satmayı sözleşmeye koyduğunu, eğer 3 ay içerisinde müşteri ilave 10 ürün daha alırsa bunları da 8 TL'den satacağını farz edelim. Bu durumda, müşterinin 10 adet ilave ürünü alma olasılığı yüksekse, tüm satılan ürünlerin işlem fiyatı 9 TL olarak hesaplanır ve kayıtlara alınır.

Özellikli durumlar – Müşterilerin Kullanılmamış Hakları:

Özellikle perakende sektöründe, müşterilere yaptıkları alışverişlerle orantılı olarak, daha sonraki alışverişlerinde kullanmaları için indirim kuponları verilmektedir. İşletmenin, bu kuponları, ön ödeme tutarı gibi bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda, müşteriler bu indirim haklarının tamamını kullanmayabilirler. Kullanılmayan bu haklara eksik talep hakkı denir (TFRS 15.B45). TFRS 15.B46 paragrafı uyarınca, işletme, bir sözleşme yükümlülüğünde eksik talep tutarına hak kazanmayı bekliyorsa, müşterilerin hakları kullanma eğilimi oranında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır. BOBİ FRS 5'de bu yönde bir rehberlik bulunmamaktadır.

Özellikli durumlar – İadesiz Peşin Ödenen Ücretler (ve İlişkili Bazı Maliyetler):

Sağlık kulübü, telekomünikasyon, elektrik, doğalgaz sözleşmeleri gibi işletmelerin sözleşme başlangıç tarihlerinde talep ettikleri aktivasyon ücretleri bu kategoriye örnek olarak verilebilir. Çoğu durumda, iadesiz peşin ödenen ücret, gelecekteki mal veya hizmetler için bir avanstır ve dolayısıyla, gelecekteki bu mal veya hizmetler sağlandığında hasılat olarak finansal tablolara alınacaktır (TFRS 15.B49). BOBİ FRS'de iadesiz ön ödemelerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir rehberlik bulunmamaktadır.

Özellikli durumlar – Lisanslama:

Lisans verme taahhüdü sözleşmede verilmesi taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklıysa ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilir. Bu durumda, işletme lisansı müşteriye zamana yayılarak mı yoksa belirli bir anda mı devredeceğine karar vermelidir (TFRS 15.B56). Eğer, lisans, lisans dönemi boyunca var olan, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı ise zamana yayılı olarak, lisansın verildiği tarihte var olan, işletmenin fikri mülkiyetini kullanım hakkı ise belirli bir zamanda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. BOBİ FRS 5.41, bu tip sözleşmelerin, sözleşmenin özü esas alınarak muhasebeleştirilmesini istemekte ama TFRS 15'deki rehberliği sunmamaktadır.

Özellikli durumlar – Geri alma yükümlülüğü – Geri alma hakkı:

İşletmenin sattığı ürünleri geri alma yükümlülüğü veya geri alma hakkı olduğunda müşteri varlığın kontrolünü ele geçiremez çünkü müşteri varlığa fiziken sahip olsa da, müşterinin bu varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilme imkânı sınırlıdır (TFRS 15.B66). Bu özellikli durumlarda, işletme aşağıdaki muhasebe politikasını uygular:

i) Varlığın satış fiyatı alım fiyatından yüksekse: TFRS 16 uyarınca, kiraya veren olarak bir kiralama işlemi muhasebeleştirir.

ii) Varlığın satış fiyatı alım fiyatına eşit veya düşükse: İşletme varlığı finansal tablolara yansıtmaya devam eder ve aynı zamanda müşteriden tahsil ettiği bedeli finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alır. İşletme müşteriden tahsil edilen bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki farkı faiz olarak dönem boyunca kayıtlarına alır (TFRS 15.B68).

iii) Eğer, geri alma hakkı kullanılmazsa, işletme yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakır ve hasılatı kayıtlarına alır (TFRS 15.B69).

BOBİ FRS’de bu yönde bir rehberlik sunulmamaktadır, bu açıdan muhasebeleştirme hükümleri TFRS 15’den farklılık gösterebilir.

Özellikli durumlar – Müşteri talebi üzerine geri alma yükümlülüğü

İşletmenin müşteri talebi üzerine geri alma yükümlülüğü olduğunda, geri alma yükümlülüğünün müşteri açısından teşvik edici olması önemlidir. Müşterinin bu hakkı kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olması durumunda, işletme anlaşmayı TFRS 16 uyarınca bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirir. Eğer söz konusu anlaşma, satış ve geri kiralama işleminin bir parçası ise, işletme, varlığı finansal tablolarında yansıtmaya devam eder ve müşteriden tahsil ettiği bedeli finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alır ve TFRS 9’a göre ölçer (TFRS 15.B70).

İşletme, aşağıdaki durumlarda farklı muhasebeleştirme politikası uygular:

i) Geri alım fiyatı, satış fiyatına eşit veya başlangıçtaki satış fiyatından daha yüksek ve varlığın beklenen piyasa değerinin üzerindeyse: Varlık finansal tablolardan çıkarılmaz, finansal yükümlülük kayıtlara alınır ve TFRS 9’a göre ölçülür.

ii) Geri alım fiyatı, başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya başlangıçtaki satış fiyatından daha yüksekse ve varlığın beklenen piyasa değerinden düşük veya bu değere eşitse, işletme anlaşmayı iade hakkı tanınan bir satış işlemi olarak muhasebeleştirir.

Geri alma yükümlülüğü müşteri tarafından kullanılmazsa, finansal yükümlülük kayıt dışı bırakılır ve hasılat aynı tarihlerde kayıt altına alınır. BOBİ FRS’de bu yönde bir hüküm yoktur.

Özellikli durumlar - Konsinye Mal Anlaşmaları

TFRS 15.B77 ve B78 maddelerindeki hükümlerle, BOBİ FRS 5.16 (b) hükümleri benzerdir.

Özellikli durumlar – Faturala Elde Tut Anlaşmaları

Faturala-elde tut anlaşmalarında, ürün tutarı müşteriye fatura edilmiş ama ürünün fiziki zilyetliği, müşteriye teslim edilene kadar müşteriye devredilmemiştir. İşletme, aşağıdaki şartların tamamını karşıladığı zaman, bu anlaşmaların sonucu satış işlemlerini hasılat olarak kayıtlarına alır (TFRS 15.B81).

i) Anlaşma müşteri tarafından talep edilmeli ve somut bir gerekçesi olmalı. Müşterinin yeterli depo kapasitesi olmaması ve ürünün kapladığı hacmin büyük olması bunun örneklerinden biridir,

ii) Satılan ürün, işletmenin deposunda ayrı bir şekilde tanımlanabilir olarak tutulmalıdır.

iii) Satılan ürün mevcut durumda müşteriye fiziki devir için hazır olmalıdır,

iv) İşletmenin ürünü kullanması ve başka bir müşteriye yönlendirmesi kısıtlanmıştır.

BOBİ FRS 5’de bu anlaşma türü ile ilgili hüküm yoktur. Sadece, BOBİ FRS 5.17 paragrafında, sadece alacağın tahsilatının güvence altına alınması için yasal mülkiyetin muhafaza edilmesi durumunda hasılatın kayıtlara alınabileceği belirtilmektedir.

Özellikli durumlar – Müşterinin Kabulü

İşletme müşterisine, denemesi amacıyla ürünleri teslim ediyorsa ve müşteri bu deneme süresi dolana kadar herhangi bir bedel ödemeyi taahhüt etmiyorsa, ürün müşteri tarafından kabul edilinceye ya da deneme süresi sona erinceye kadar ürünün kontrolü müşteriye devredilmez ve hasılat kayıtlara alınmaz (TFRS 15.B86). BOBİ FRS 5’de, hasılatın kayıtlara alınması için ekonomik faydaların muhtemel olması gerekmektedir. Bu açıdan, BOBİ FRS 5 için de aynı muhasebeleştirme politikası uygulanabilir.

3.6.5 Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme yerine getirme maliyetlerinin niteliği TFRS 15’te 95 ile 98’inci maddeler arasında, BOBİ FRS’de ise 5.28A ve 5.28B maddelerinde düzenlenmiştir ve önemli bir

fark yoktur. BOBİ FRS 5.33'e göre sözleşme maliyetlerinin gelecekteki hizmetlerle ilgili olan kısımları işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından Peşin Ödenen Giderler içerisinde aktifleştirilir. Geri kazanımları beklenmeyen tutarlar doğrudan kar veya zararda kayıtlara alınır. TFRS 15.91'de de benzer hükümler yer almakla beraber, diğer standartlar uyarınca maddi ve maddi olmayan duran varlık veya stok olarak aktifleştirilmesi gereken işlemlerin bu hesaplarda takip edilmesi istenmektedir (Örnek: Kullanılmayan malzemeler).

TFRS 15, 91 ve 94'üncü paragrafları arasında sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetleri incelerken, BOBİ FRS'de bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla, BOBİ FRS kullanıcıları, sözleşmenin yapılması için katlanılan maliyetleri varlık olarak veya doğrudan gider olarak kayda alabilirler.

BOBİ FRS, sözleşmeden elde edilecek gelirlerin maliyetleri aşması beklendiğinde, sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması gereken zarar tutarı kadar karşılık alınmasını gerektirmektedir. TFRS 15, sözleşmeden doğan zararların muhasebesinde ayrı bir düzenleme yapmamış olup, bu durumların muhasebesinde TMS 37'nin kullanılmasını gerektirmektedir (ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme).

Aktifleştirilen sözleşme maliyetlerinin itfası ile ilgili olarak, BOBİ FRS'de bir düzenleme bulunmamaktadır. TFRS 15'e göre ise, finansal tablolara alınan bir varlık, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde sistematik olarak itfa edilir. Bu konuda düzenleme bulunmadığı için BOBİ FRS kullanıcıları sözleşme varlıklarının itfa edilmesinde diledikleri yöntemi kullanabilirler. Ancak, ilgili sözleşme sona erdiğinde, sözleşme varlığının Kavramsal Çerçeve'de yer alan varlık kavramı uyarınca finansal tablo dışı bırakılması gerekmektedir.

3.6.6 Hasılatın Ölçülmesi

BOBİ FRS'de hasılatın ölçülmesi basit bir şekilde ele alınmıştır. BOBİ FRS'de hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür.

TFRS 15'de ise hasılatın ölçülmesi, işlem bedelinin belirlenmesi ve işlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtılması kısımlarında işlenmiştir.

TFRS 15 e göre işlem bedeli işletmenin üçüncü kişiler adına alınan tutarlar (KDV gibi satış vergileri vb.) hariç olmak üzere, işletme dâhilinde taahhüt edilen mal ve hizmetin devredilmesi karşılığında işletmelerin tahsil etmeyi beklediği tutardır. Müşteriyle yapılan sözleşmedeki taahhüt edilen bedel; sabit, değişken veya her ikisini de içeren bir tutar olabilir. İşlem bedelinin değişken bedel olması durumunda, işlem bedeli; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle değişebilir.

Taahhüt edilen bedel, işletmenin bedeli hak etmesinin gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi şartına bağlandığı durumda da değişebilir. İşletmeler değişken bedelin tahminini beklenen değer veya en muhtemel değer yöntemine göre belirler. Bu manada işlem bedelinin belirlenmesi TFRS 15’de çok daha geniş bir perspektiften ele alınmıştır (TFRS 15.50 ve 15.54 arası). BOBİ FRS’de satış işleminin değişken bedel içermesi durumunda nasıl hareket edileceği açık değildir. Her ne kadar kelime ifadesi olarak 5.8 paragrafında yer alan “alınması beklenen bedel” ifadesi bir değişken bedele işaret ediyorsa da bunun nasıl ölçüleceği belirgin değildir ve yoruma açık bırakılmıştır.

3.6.6.1 Satış İadeleri

TFRS 15.55 maddesi ve TFRS 15.B20 ve B27 maddeleri, satış iadeleri ile ilgili kayıtlara alma ve muhasebeleştirme hükümlerini düzenlemiştir. Buna göre, iade hakkı ürünlerin devir haklarının muhasebeleştirilmesi için, işletme, devredilen ürünler için işletmenin hak etmeyi beklediği bedel kadar hasılat ve iade yükümlülüğünü ile iade yükümlülüğünün yerine getirilmesi üzerine işletmenin müşteriden ürünleri geri alma hakkı karşılığında bir varlık ve buna karşılık satışların maliyetinde yapılan düzeltmeyi muhasebeleştirir. BOBİ FRS 5.17 maddesinde yer alan, iade hakkı olan ürünlerin kayıtlara alınması hükümleri, TFRS 15 ile aynıdır, ancak nasıl muhasebeleştirileceği açık değildir. Bu açıdan uygulamada iki standart arasında farklılıklar olabilir.

3.6.6.2 Sözleşmede Önemli Finansman Bileşeni

TFRS 15.60 maddesi, sözleşmede önemli bir finansman bileşeni varlığı olması durumunda, taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerini hesap ederek düzeltme yapılması gerektiğini belirtmektedir.

Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe) müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. TFRS 15.63 paragrafı, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işlem vadesi 1 yılın altında kalan işlemlerde düzeltme yapılmasının zorunlu olmadığını ifade etmektedir. Bu açıdan, TFRS 15, 1 yıldan kısa vadeli işlemleri, finansman bileşeni düzeltmesi açısından uygulayıcıların seçimine bırakmıştır.

BOBİ FRS 5.9 nolu paragraf uyarınca satış vadelerinin 1 yıldan uzun olması durumunda ancak finansman bileşeninden bahsedilebilir ve hasılatla ilgili düzeltme ancak 1 yıldan uzun vadeli satış işlemlerine uygulanabilir. BOBİ FRS ile TFRS arasında yer alan en önemli fark, BOBİ FRS'nin 1 yıldan kısa satışlardaki finansman bileşeni düzeltmesini seçimlik hak olarak tanımasıdır. TFRS 15 açısından ise bu düzeltme bir seçimlik haktır ve dilediği takdirde işletmeler tarafından kullanılabilir.

1 yıldan uzun vadeli işlemlerde iskonto oranının nasıl belirleneceği BOBİ FRS'de tartışılmamıştır. TFRS 15'de ise işletme bu oranı, taahhüt edilen bedelin nominal tutarını, mal ve hizmetler müşteriye devredildiği anda (veya devredildikçe), müşteri nakden ödeme yapmış olsaydı, bu durumda ödeyeceği fiyata indirgeyen oranı belirlemek suretiyle saptayabilir. Sözleşme başladıktan sonra, faiz oranları veya diğer şartlarda meydana gelen değişiklikler için iskonto oranında güncelleme yapılmaması gerekmektedir.

Bu durumda BOBİ FRS uygulayan bir işletme, işlem tarihindeki faiz oranlarına göre değil de, bilanço tarihindeki faiz oranlarına göre finansman bileşeni düzeltmesi yaparsa bu standarda aykırılık teşkil etmez ama TFRS uygulayan bir işletme ile arasında uygulama farkı ortaya çıkabilir. Özellikle faiz oranlarının yıl içerisinde dalgalı olduğu Türkiye gibi ülkelerde iskonto oranının nasıl belirlenmesi gerektiğinin standartta yer almaması uygulamada karışıklığa yol açabilecektir.

TFRS 15, uzun süreli sözleşmelerde müşteriler tarafından yapılan avans ödemelerinin de bir finansman bileşenine işaret ettiğini ve hasılatın kayıtlara alındığı tarihte işlem bedelinin erken ödemesinin yarattığı finansman gelir avantajının hasılat üzerine eklenmesi gerektiğini belirtmektedir. BOBİ FRS'de bu konu ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Özellikle inşaat işlerinde hakediş adı altında önemli ölçüde

avans ödemelerinin yapıldığı ele alındığında, inşaat sektöründeki şirketlerin BOBİ FRS uygulaması ve TFRS uygulaması hasılatın ve finansman gelirlerinin muhasebeleştirilmesi açısından birbirlerinden ayrışacaktır.

Kısa bir örnek vermek gerekirse;

A şirketi 1 sene içerisinde bitireceği bir proje için işlem bedeli olan 1,000 TL'yi avans olarak almış olsun.

1 sene içerisinde avans üzerinden elde edilecek faizin 200 TL olacağını varsayalım.

A işletmesi 1,000 TL avansı aldıktan sonra mal teslimini gerçekleştirene kadar oluşan faizi aşağıda şekilde kayıtlara alır.

Br. Finansman gelirleri 200 TL

Al. Alınan avanslar 200 TL

Malın teslimi esnasında işletme aşağıdaki kaydı yapar:

Br. Alınan avanslar 200 TL

Al. Hasılat 200 TL

Böylece, sözleşmedeki finansman bileşeni 200 TL, finansman gelirleri yerine, edim yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılat olarak kayıtlara alınır.

3.6.6.3 İşlem Bedelinin Gayri Nakdi Bedel Olması

TFRS 15'e göre işlem bedelinin tahsil yöntemlerinden biri de gayri nakdi bedeldir. Müşterinin gayri nakdi bedel ödeme taahhüdünün bulunduğu sözleşmelerle ilgili işlem bedelini belirlemek için, işletme, gayri nakdî bedeli (veya gayri nakdî bedel taahhüdünü) gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer (TFRS 15.66). İşletme gayri nakdî bedelin gerçeğe uygun değerini makul bir şekilde tahmin edemiyorsa, söz konusu bedel karşılığında müşteriye (veya müşteri sınıfına) taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını referans alarak gayri nakdî bedeli dolaylı olarak ölçer (TFRS 15.67). BOBİ FRS 5 de gayri nakdi bedelin (BOBİ FRS 5.12) gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi gerektiğini belirtmektedir. Eğer gerçeğe uygun değer tesis edilemiyorsa, müşteriye verilen hizmet ve malların gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi gerekmektedir. Bu bedelin de gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde elde edilemediği durumlarda, BOBİ FRS varlığın defter değerinin kullanılmasına izin vermektedir. TFRS 15, böyle bir uygulamaya izin vermemektedir.

Bu aşamada BOBİ FRS ve TFRS iki ayrı kavramı kullanmaktadır. BOBİ FRS gerçeğe uygun değere işaret ederken, TFRS tek başına işlem fiyatına işaret etmektedir. Tek başına

satış fiyatını belirlemede kullanılabilecek en iyi gösterge, bir mal veya hizmetin işletme tarafından benzer durumlarda ve benzer müşterilere ayrı olarak satılması halinde gözlemlenebilir olan fiyattır (TFRS 15.77). Gerçeğe uygun değer ise karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek durumu ifade eder (BOBİ FRS 1.36). Bu iki kavram farklı sonuçlara sebebiyet verebildiği için uygulama sonuçları da farklı olabilir.

3.6.6.4 İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

BOBİ FRS’de edim yükümlülüğü kavramı kullanılmamakla beraber, 5.6 paragrafı kayda alma ölçütlerinin tek bir işlemin ayrıştırılabilir parçalarına ayrı ayrı uygulanmasını gerektirmektedir. Bununla beraber, işlem bedelinin ayrıştırılabilir parçalara nasıl dağıtılması gerektiği konusunda BOBİ FRS’de herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

TFRS 15’de işlem bedeli nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır. Bunun için işletme, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını tespit eder ve işlem bedelini bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır (TFRS 15.76). Tek başına fiyat yönteminin belirlenmesinin zor olduğu durumlarda tek başına fiyat yöntemine yakınsamak için TFRS 15 düzeltilmiş piyasa değeri yaklaşımı, beklenen maliyet artı kar marjı ve bakiye yaklaşımına da izin verir. Düzeltilmiş piyasa değeri yaklaşımı tanım itibarıyla gerçeğe uygun değer yaklaşımına benzemektedir. Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı, işletmenin katlanmayı düşündüğü maliyetlere uygulamayı düşündüğü kar marjını eklemesi suretiyle bulunur. Son yöntem olan, bakiye yaklaşımı ise, toplam işlem bedelinden sözleşmede taahhüt edilen diğer mal ve hizmetlerin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatları çıkarılarak bulunur. TFRS 15, bakiye yaklaşımının uygulanabilmesi için satış fiyatlarında önemli ölçüde değişkenlik olmasını veya işletmenin söz konusu malı hiç satmamış ve bir fiyat belirlemediğini olmasını şart koşmaktadır.

Dolayısıyla, BOBİ FRS uygulayan işletmeler yukarıda bahsedilen yöntemlerden birini veya TFRS 15’de bahsedilmeyen başka bir yöntemi toplam işlem bedelinin dağıtımında kullanmakta serbesttirler. Öte yandan bakiye yaklaşımı yöntemi genel olarak benimsendiğinde, işlem bedelinin dağıtımı nispi olarak gerçekleşmeyeceğinden TFRS 15

uygulayan işletmelerin ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin hasılat sonuçları farklı olabilir. BOBİ FRS uygulayan işletmelerin tercih ettikleri yöntemi, Kavramsal Çerçeve gereğince benzer uygulamalarda tutarlı olarak kullanmaları gerekmektedir. Bu şekilde benzer olaylarda farklı uygulamaların önüne geçilebilir.

3.6.6.5 Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

BOBİ FRS hizmet ve inşa sözleşmesi satışlarının kayıtlara alınmasında tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasını istemektedir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi seçenekleri BOBİ FRS’de aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- a) Gerçekleşen maliyetlerin beklenen maliyetlere oranlanması
- b) Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

Madde (a)’nın uygulaması basit iken, madde (b) daha ziyade gözleme ve devredilen mal ve hizmetlerin müşteri açısından değerine göre belirlenebilmektedir.

TFRS 15’e göre işletme, zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine ve benzer şartlarda uygular. Her raporlama dönemi sonunda işletme yerine getirilen zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi yeniden ölçer. Uygun ilerleme ölçüm yöntemleri çıktı ve girdi yöntemlerini kapsar. Uygun ilerleme ölçüm yönteminin tespitinde işletme, müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetin niteliğini dikkate alır (Başak ve Ataman, 2018:15).

Çıktı metodu, BOBİ FRS’de seçimlik hak olarak tanınan somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranına benzerken, girdi metodu BOBİ FRS’deki diğer seçimlik hak olan gerçekleşen maliyetlerin beklenen maliyetlere oranlanmasına benzemektedir. Ancak, TFRS 15 girdi yöntemini açıklarken katlanılan maliyetlerin yanında girdi olarak nitelendirilebilecek tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı gibi girdileri de örnek olarak göstermektedir. Ayrıca, TFRS 15 girdi yöntemlerinden maliyet yönteminin uygulanması kararı verilirken, katlanılan maliyetin edim yükümlülüğünün ilerlemesine katkısının iyi analiz edilmesini ve katlanılan maliyetin edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeyle orantılı olup olmamasının değerlendirilmesini istemektedir (TFRS 15.B19).

Bu değerlendirme doğrultusunda, gerektiği takdirde işletmenin edimini göstermeyen maliyetler için, katlanılan maliyetlerde düzeltme yapılmalıdır. rnek vermek gerekirse, işletme verimsiz bir şekilde çalıştığından beklenmeyen oranda maliyetle karşılaştıysa sözleşme bedelinin verimsizlikten olan maliyetlere dağıtılmaması gerekmektedir. Bir taahhüt şirketi, üstlendiği inşaat işi için işi kiralamıştır. Ancak, inşaat ruhsatı alınmadığından edim ifasında bir gelişme olmamıştır. Öte yandan, işiilere ödeme yapılmaya devam edilmiştir. Bu rnekke, işiilere yapılan ödemelerin katlanılan maliyet hesabından dzeldilmesi doğrudur. Aksi takdirde edim ifasında bir gelişme olmamasına rağmen, hasılat yazılmaya devam edilecektir.

Başka bir rnekke, bir işletmenin müşterisine bir bina inşaatı taahhüt ettiğini, binanın içerisindeki asansörlerin de işletme tarafından taahhüt edildiğini varsayalım. Örneğimizde, asansörlerin maliyeti ile diğer inşaat işlerinin maliyetinin aynı olduğunu varsayalım. Söz konusu, sözleşme zamana dayalı bir edim yükümlülüğü olarak nitelendirilmektedir. İşletme, asansörlerin montajını tamamladığında, maliyet yöntemi uyarınca, işlem bedelinin yarısını hasılat olarak kayıtlara almalıdır. Ancak, asansörün monte edilmesi ile sözleşme bedelinin yarısının muhasebeleştirilmesi, inşaatın ilerleme oranı ile uyumlu değildir. Bu durumda işletme, asansörün maliyet bedeli kadar tutarı hasılatı yansıtır. Geri kalan sözleşme bedelini ise, diğer katlanılan inşaat maliyetlerinin beklenen inşaat maliyetlerine oranını hesaplayarak kayıtlara alır.

Sonuç olarak, BOBİ FRS uygulayan işletmeler için, maliyet yönteminin kullanılmasında TFRS’de bahsedilen düzeltme gerektiren hususlara yer verilmediğinden TFRS 15’e kıyasla hasılatın ölçümünde daha yüksek tutarlar daha erken kayıtlara alınabilir.

3.6.7 Hasılatın Sunulması

BOBİ FRS’de tarafından kullanılması zorunlu finansal tablolar ve KGK tarafından yayımlanan Finansal Tablo rnekleri ve Kullanım Rehberinde hasılatı işişkin bilanço ve kar veya zarar maddelerinin sunumu arasında önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.6.8 Açıklamalar

BOBİ FRS’de sadece büyük işletmeler için, ürünlerin satışı ile hizmetlerin sağlanması organize ediliş biçimleri dikkate alınarak, önemli ölçüde birbirlerinden

farklı faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla ayrıştırılmış net satış tahsilatına yer verilir.

Bunun dışında TFRS 15 birçok detay açıklama isterken, BOBİ FRS’de bu açıklamalara gerek duyulmamıştır. Önemli açıklamalara örnek olarak, sözleşmelerin kayıtlara alınmasında kullanılan yargılar, sözleşme varlıklarının tutarının ayrı gösterilmesi, müşterilerden doğan alacakların ve sözleşme varlıklarına isabet eden değer düşüklüğü, bilançoda bekleyen sözleşme bakiyelerinin yıl içerisinde hasılatla sınıflandırılan tutarları, sözleşme varlıkları ve yükümlülüklerinde meydana gelen önemli değişiklikler, önemli edim yükümlülükleri ile ilgili açıklamalar, edim yükümlülüklerine dağıtılan toplam işlem bedelinin tutarı gösterilebilir.

3.7 STOKLAR

3.7.1 Amaç ve Kapsam

TFRS’de aşağıdaki stoklara, TMS 2 standardının ölçüm hükümleri uygulanmaz:

(a) İlgili sektördeki yerleşik uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülmesi halinde; tarım ve orman ürünlerinin, hasat sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin üretimini yapanlar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçüldüğünde, bu değerde meydana gelen değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır. BOBİ FRS 6’da, hasat sonrası tarımsal ürünler, stoklar standardı kapsamı dışında bırakılmıştır.

(b) Stoklarını, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçen emtia alım satımına aracılık edenler. Bu tür stoklar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüldüğünde, bu değerde meydana gelen değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

BOBİ FRS’de sadece aşağıdaki durumlarda stokların satış maliyetleri düşmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesine müsaade edilmektedir: Tarım ve orman ürünlerinin, hasat sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin sektördeki yerleşik uygulamalara göre satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi halinde bunların üretimini yapanlar ve emtia alım satımına aracılık edenler.

3.7.2 Stokların Muhasebeleştirilmesi

TFRS’ye göre önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.7.3 Stokların Ölçülmesi

Stok maliyetinin hesaplanmasında, BOBİ FRS 6.12 ve 6.13'e göre tam maliyet ya da isteğe bağlı olarak normal maliyet yöntemleri kullanılabilirken, TMS 2'ye göre sadece normal maliyet yöntemi kullanılmalıdır. Özellikle kapasite kullanımının azaldığı dönemlerde, yüksek stok tutan işletmeler BOBİ FRS'yi tercih eder ve tam maliyet sistemini kullanırlarsa karı yüksek gösterip, yatırımcıların kararını etkileyebilirler.

BOBİ FRS 6.8'e göre, stokların alım vadesinin bir yıla kadar olması durumunda stoklar vadeli fiyat üzerinden aktifleştirilir. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı ayrıştırılır. TMS 2'ye göre, stoklarla ilgili tüm vade farkları ayrıştırılmakta ve ilgili dönemin finansman giderlerine kaydedilmek üzere gerekli muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır.

BOBİ FRS 6.10 uyarınca, stok alımının parasal olmayan varlıklarla ödenmesi durumunda, stokların maliyeti parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Eğer gerçeğe uygun değer tahmin edilemiyorsa, alınan stokun gerçeğe uygun değeri kullanılır. Eğer alınan stokun da gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, parasal olmayan varlığın defter değeri stok maliyeti olarak kayıtlara alınır. TMS 2'de bu konuya değinilmemiştir.

Hizmet işletmelerinin stok maliyeti, TMS 2'nin değil, TFRS 15'in kapsamında yer almaktadır. Buna göre, hizmet sözleşmelerinin yapılması için katlanılan ek maliyetler ve sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri sadece stoklarda değil, maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemlerinde ve edim yükümlülükleri yerine getirilene kadar başka varlık hesaplarında takip edilebilir. BOBİ FRS 6.17 uyarınca, bu maliyetlerle ilgili hasılat kayda alınmadıysa, söz konusu maliyetler stoklarda takip edilir. BOBİ FRS 5.33 maddesi ise, aynı şartların oluşması durumunda "Peşin Ödenen Giderler" hesabının kullanılmasını gerektirmektedir. BOBİ FRS 5 ve 6 standartları aynı konuda çelişki içinde bulunmaktadır.

3.7.4 Stokların Sunulması

TFRS'ye göre önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.7.5 Açıklamalar

TMS 2.36, 37, 38, 39 paragraflarında yer alan ama BOBİ FRS 26.7 (ö) paragrafında yer almayan dipnot açıklaması aşağıdaki gibidir:

Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların defter değeri.

3.8 TARIMSAL FAALİYETLER

3.8.1 Amaç ve Kapsam

TMS 41’de taşıyıcı bitkiler olarak isimlendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilirken (TMS 16.37), BOBİ FRS 7’de tarımsal faaliyetler bölümünün örnekleri içerisinde gösterilmemiştir (BOBİ FRS. 7.3). Ancak, BOBİ FRS 7, bölüm içerisinde taşıyıcı bitkilerin tanımını yapmamıştır. Dolayısıyla, taşıyıcı bitkiler ve canlı varlıkların ayrımını yapabilmek BOBİ FRS 7 açısından zordur.

3.8.2 Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 41’e göre önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.8.3 Tarımsal Faaliyetlerin Ölçülmesi

Tarımsal Faaliyetler bölümü kapsamında olan canlı varlıklar BOBİ FRS 7’ye göre satış maliyetleri düşmüş gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet modeli ile değerlendirilmektedir (BOBİ FRS. 7.5). TMS 41’e göre ise canlı varlıklar (gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç) satış maliyetleri düşmüş gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilmelidir (TMS 41. 12). Sonuç olarak BOBİ FRS, maliyet yöntemini seçimlik hak olarak belirlerken, TMS 41 maliyet yöntemine ancak gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda izin vermektedir.

Tarımsal ürünler her iki standartta da satış maliyetleri düşmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Her iki standart da bu konuda bir istisna getirmemektedir.

Gerçeğe uygun değer yönteminin tanımı, BOBİ FRS’de ve TFRS’de aynı değildir. TMS 41, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer standardını kullanırken, BOBİ FRS 7’de gerçeğe uygun değer tanımı ayrıca belirtilmiştir:

Tablo 3.15 BOBİ FRS ve TFRS Tarımsal Faaliyetleri Ölçüm Farklılıkları

BOBİ FRS	TFRS
Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır: “Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut hali için geçerli olan ve bulunduğu konumda faal bir piyasaasının bulunması halinde, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde uygun bir ölçüttür. Farklı faal piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda, işletmenin satış yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır” (BOBİ FRS 7.12a) “Faal bir piyasaının bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde aşağıdaki bilgiler elde edilebiliyorsa bunlardan biri veya daha fazlası kullanılır” (BOBİ FRS 7.12b): a) En yakın tarihte gerçekleşen piyasa işlem fiyatı (işlem tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse), b) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin de yapılması kaydıyla, benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları, c) Bir meyve bahçesinin değerinin yüz ölçümü veya hasat edilebilecek meyvenin ağırlığı cinsinden; bir sığırın değerinin elde edilecek etin kilosu cinsinden belirlenmesi gibi sektör ölçütleri. d) Bazı durumlarda, bir canlı varlığın mevcut durumu itibarıyla piyasada oluşmuş bir fiyatı veya değeri bulunmasa bile, gerçeğe uygun değeri aşırı çaba veya maliyete katlanmadan belirlenebilir. Varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile bugüne indirgenmesi suretiyle bulunan bugünkü değeri, güvenilir bulunuyorsa, gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınabilir” (BOBİ FRS 7.12).	“Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır” (TFRS 13.9). BOBİ FRS’de açıklanan gerçeğe uygun değerin belirlenmesine yönelik yöntemler, TFRS 13.72-90 arasında tarif edilen gerçeğe uygun değer hiyerarşisine benzemektedir.

3.8.4 Tarımsal Faaliyetlerin Sunulması

TFRS’ye göre önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.8.5 Açıklamalar

TMS 41’de yer alan zorunlu açıklamalar içerisinde BOBİ FRS 7’de yer almayan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

a) Aşağıdakilerin finansal olmayan ölçüm veya tahminlere dayalı fiziksel miktarları (TMS 41.46):

- (i) İşletmenin dönem sonundaki her bir canlı varlık grubunun ve
- (ii) Dönem boyunca elde edilen tarımsal ürünlerin.

b) İşletme, aşağıdakileri açıklar (TMS 41.49):

i) Tasarruf hakkı sınırlanmış ve defter değerleri borçlar için ipotek edilmiş canlı varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri;

ii) Canlı varlıkların geliştirilmesi veya iktisap edilmesine ilişkin taahhüt tutarları ve

iii) Tarımsal faaliyetle ilgili finansal risk yönetim stratejileri.

c) Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: 30'uncu paragraf) ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar (TMS 41.55):

i) Canlı varlığın türü;

ii) Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri;

(iii) Eğer mümkünse, gerçeğe uygun değere ilişkin muhtemel tahmini değer aralıkları.

(iv) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

d) Daha önceden, maliyet değerleriyle ölçülmüş bulunan canlı varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar (TMS 41.56):

(i) İlgili canlı varlığın tanımı;

(ii) Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülebilir hale gelmesinin nedenleri ve

(iii) Değişimin etkileri.

3.9 MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI DEĞERLENDİRİLMESİ

3.9.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS’de bu bölüm kapsamında düzenlenen Arama ve Değerlendirme Varlıkları (BOBİ FRS 8.4), TFRS 6’da Araştırma ve Değerlendirme Varlıkları olarak yer almaktadır (TFRS 6.2).

3.9.2 Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

TFRS’ye göre önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.9.3 Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Ölçülmesi

Arama ve değerlendirme varlıkları ilk kayda almadan sonraki ölçümde, BOBİ FRS’ye göre maddi ve maddi olmayan duran varlık standartlarınca muhasebeleştirilmelidir (BOBİ FRS 8.7). TFRS 6’ya göre ise maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeline göre ölçülebilmektedir (TFRS 6.12). BOBİ FRS’de maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme yöntemine izin verilmediği için, arama ve değerlendirme varlıkları maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırıldığında iki standart arasında ölçüm farkı ortaya çıkabilir.

3.9.4 Arama ve Değerlendirme Varlıklarının Sunulması

TFRS’ye göre önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.9.5 Açıklamalar

Açıklama zorunlulukları iki standart için de benzerdir.

3.10 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

3.10.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS 9 Finansal Araçlar ile TMS 32, TFRS 9 ve TFRS 7 karşılaştırıldığında, standartların amaçları arasında önemli bir fark bulunmamaktadır.

BOBİ FRS 9'dan farklı olarak, TFRS 9 ve TMS 32, finansal araçlar standardının çalışanlara sağlanan faydalar, belirli kredi taahhütleri, sigorta sözleşmeleri, hisse bazlı ödemeler, işletme birleşmelerinden doğan koşullu ödemeler, karşılıklar ile ilgili konulara uygulanmayacağını belirtmiştir.

Finansal araçlar, finansal varlık, finansal yükümlülük, özkaynak ve bileşik finansal araçların tanımları her iki standartta da aynıdır.

3.10.2 Finansal Araçların Sınıflandırılması

BOBİ FRS 9'a ve TFRS 9'a göre finansal varlık ve borçlar sınıflandırılması farklı ölçütlere bağlıdır.

TFRS 9.4.1.1'e göre finansal varlıkların sınıflandırılması aşağıdaki şartlara göre farklılık göstermektedir:

- a) Finansal varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı iş modeli,
- b) Finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özellikleri.

BOBİ FRS 9'a göre finansal varlıkların sınıflandırılmasında, işletmenin kullandığı iş modelinin herhangi bir etkisi yoktur. Sadece, sözleşmeye dayalı nakit akışlarının özellikleri, sınıflandırma esnasında bir ölçüt olarak kullanılmaktadır.

Örnek vermek gerekirse, bir işletme, bir finansal varlığı hem satmak hem de nakit akışlarının tahsil edilmesi için tutuyorsa, bu iş modeli, TFRS 9'a göre finansal varlığın sınıflandırmasının gerçeğe uygun değeri diğer kapsamlı gelirden yansıtılan olmasına sebebiyet verir. Oysaki BOBİ FRS 9'da, bu finansal varlık bir borçlanma aracıdır ve işletmenin kullandığı iş modeli sınıflandırmayı ve sonraki ölçümünü etkilemez.

Aşağıdaki tablolar ve devamında yer alan şekiller, TFRS ve BOBİ FRS açısından finansal varlık ve yükümlülüklerdeki finansal sınıflama farklılıklarını özetlemektedir:

Tablo 3.16 BOBİ FRS ve TFRS’ye göre Finansal Varlıkların Sınıflandırılması

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
İtfa edilmiş maliyet üzerinden gösterilen finansal varlıklar	Alacaklar	BOBİ FRS 9.7’ye göre ticari ve ticari olmayan işlemlerden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacaklardan oluşur.	TFRS 9’da alacak ve borçlar ve borçlanma araçları ile ilgili ayrı bir sınıflama bulunmamaktadır. TFRS 9.4.1.2’e göre, bir finansal varlığın itfa edilmiş maliyeti üzerinden gösterilen olarak sınıflandırılması için aşağıdaki iki şartın sağlanması gereklidir:
	Borçlanma araçları	Alacak ve borçların dışında kalan ve aşağıdaki kriterleri sağlayan finansal araçların sınıflandırıldığı bölümdür: “a) Sabit bir tutar, getiri oranı, gözlemlenebilir bir faiz oranına sahip değişken getiri oranı veya hem değişken hem de sabit bir getiri oranı. b) Borç verenin anapara tutarını veya faiz tutarını elde edememesi ile sonuçlanacak bir hüküm bulunmamaktadır. c) Sözleşme hükümleri gelecekteki olaylara bağlı değildir: Borç verenin veya ihraççının kredi riskindeki değişikliklere veya borç verenin veya ihraççının ilgili vergi mevzuatı veya yasalardaki değişikliklere karşı korunması yoktur. ç) Sözleşmede herhangi bir şarta bağlı getiri (değişken faiz oranı hariç) ve geri ödeme hükmü yoktur” (BOBİ FRS 9.11).	a) “Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması”, b) “Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması”. İki standardın hükümleri karşılaştırıldığında, BOBİ FRS 9’daki borçlanma araçları hükümleri ile TFRS 9’daki itfa edilmiş maliyetinden gösterilen finansal varlıkların sınıflandırma şartlarının benzerlik gösterdiği gözükmemektedir. TFRS 9, alacak ve borçları ayrı bir sınıflandırmaya tutmamaktadır ancak alacak ve borçların bakiyelerinin finansal durum tablosu üzerinde TMS 1.54 uyarınca ayrı gösterilmesi gerekmektedir. İşletme, TFRS 15.105 uyarınca, işlem bedeline ilişkin koşulsuz tahsil etme haklarını alacak olarak ayrı göstermelidir. “Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
			borçlardır” (TMS 37.11 (a)). Bu manada, finansal yükümlülüğün bir borç olması için gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zamanı ve miktarının kesinliğinin yüksek olması gereklidir.
Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar	Borçlanma araçları	BOBİ FRS 9’da böyle bir sınıflandırma yoktur. İşletmenin kullandığı iş modeli, finansal varlığın sınıflandırmasını etkilememektedir. TFRS 9’a göre bu kapsamda yer alan finansal varlıklar, borçlanma araçları kategorisindedir.	Aşağıdaki şartların sağlanması gereklidir (TFRS 9.4.1.2A): “a) Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve finansal varlığın satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması, b) Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması”.
	Özkaynak araçlarındaki yatırımlar	BOBİ FRS 9’da bu bölümde gösterilemez.	“İlk defa finansal tablolara alma esnasında, işletme, ticari amaçla elde tutulmayan veya bir işletme birleşmesinde bir şarta bağlı bedel niteliğinde olmayan bir özkaynak aracına yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerindeki sonraki değişikliklerin diğer kapsamlı gelirden sunulması konusunda, geri dönülemeyecek bir tercihte bulunabilir” (TFRS 9.5.7.5).
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar	Özkaynak araçlarındaki yatırımlar	Borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören veya görmeyen özkaynak araçlarının ölçme kriterleri farklıdır (BOBİ FRS 9.20 – 9.21).	TFRS 9.4.1.5’e göre, “işletme, ilk defa finansal tablolara alınma sırasında bir finansal varlığı, geri dönülemez bir şekilde, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlaması mümkündür. Bu tanımlamanın yapılabilmesi için varlıklar veya yükümlülüklerin farklı şekilde ölçümünden ve bunlara ilişkin kazanç veya kayıpların farklı şekilde finansal tablolara alınmasından
	Diğer finansal araçlar	Alacak, borç, borçlanma aracı ve özkaynak yatırımı sınıfına girmeyen finansal araçlar bu kategoride değerlendirilir. Varlığa dayalı menkul	

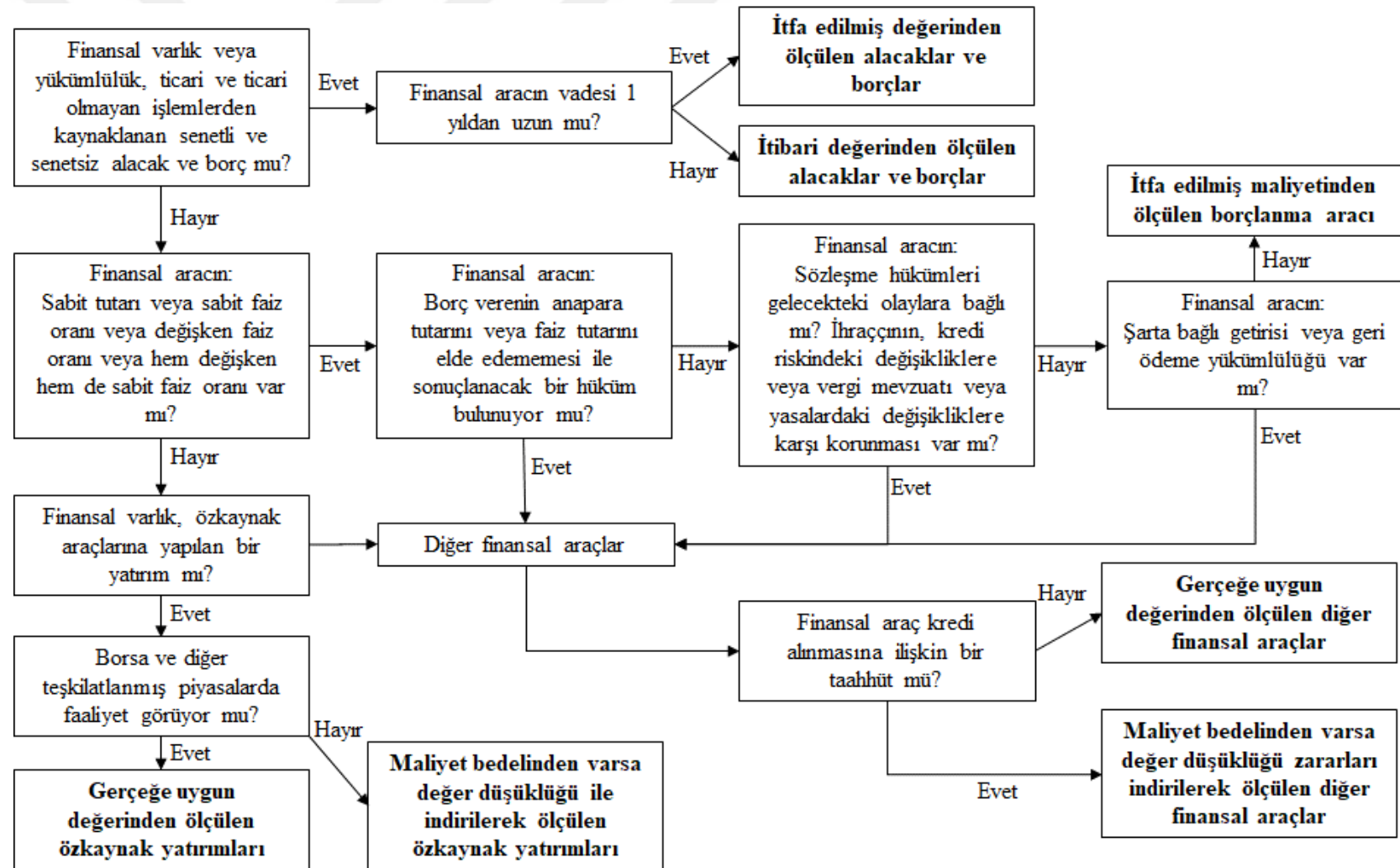
TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
		kıymetler, türev finansal araçlar, kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler (BOBİ FRS 9.22).	kaynaklanacak bir tutarsızlığı ortadan kaldırması veya önemli ölçüde azaltması gerekir.

Tablo 3.17 BOBİ FRS ve TFRS'ye göre Finansal Yükümlülüklerin Sınıflandırılması

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal yükümlülükler	Borçlar	Finansal varlıklarda yer alan Alacakların sınıflandırma hükümleri ile aynıdır.	İşletme, aşağıda tanımlananlar hariç, tüm finansal yükümlülüklerini sonraki muhasebeleştirilmede itfa edilmiş maliyetinden ölçülen olarak sınıflandırır (TFRS 9.4.2.1): - Gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılan, - Finansal tablo dışı bırakılma şartlarını sağlamayan finansal varlıkların sonucunda veya devam eden ilişki yaklaşımının uygulaması sonucu ortaya çıkan finansal yükümlülükler, - Finansal teminat sözleşmeleri, - Piyasa faiz oranının altında bir faiz oranından kredi sağlanmasına yönelik taahhütler, - İşletme birleşmesinde ortaya çıkan şarta bağlı bedel.
	Borçlanma araçları	Finansal varlıklarda yer alan Borçlanma Araçları sınıflandırma hükümleri ile aynıdır.	
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara	Diğer finansal yükümlülükler	BOBİ FRS'de TFRS'deki gibi bir kategori yoktur. Maliyet bedeli ile ölçülen, kredi alınmasına ilişkin	İşletme, bir finansal yükümlülüğü, geri dönülemez şekilde, aşağıdaki şartların birinin sağlanması halinde

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
yansıtılan finansal yükümlülükler		taahhütler haricinde diğer finansal araçlar bu kategoriye girebilir.	gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılacak olarak sınıflar” (TFRS 9.4.2.2): “a) Bir muhasebe uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak veya önemli ölçüde azaltmak için, b) Bir finansal yükümlülük grubu veya finansal varlık ve finansal yükümlülükleri içeren bir grup, belgelendirilmiş bir risk yönetimi veya yatırım stratejisi çerçevesinde gerçeğe uygun değer esas alınarak yönetilmektedir ve kilit yöneticilere de bilgi sunulmaktadır”.
Finansal tablo dışı bırakılma şartlarını sağlamayan finansal varlıkların sonucunda veya devam eden ilişki yaklaşımının uygulaması sonucu ortaya çıkan finansal yükümlülükler	Borçlanma araçları	BOBİ FRS’de bu kategori ile ilgili bir tanımlama yoktur. Finansal tablo dışı bırakılmayan bir finansal varlıkla ilgili tahsil edilen bedelin sınıflandırması borçlanma araçları kategorisinde değerlendirilebilir. Finansal tablo dışı bırakılma şartlarını taşımayan finansal varlık, eğer diğer finansal araçlar kategorisinde ise, bu finansal araçla ilgili yükümlülüğün nasıl ölçüleceği belirsizdir.	TFRS 9’un bu bölümü, ayrı bir kategori olarak değerlendirmesinin sebebi, devredilen varlığa bağlı yükümlülüğün, devredilen varlığın net defter değeri ile aynı usulde ölçülmesidir. Yani finansal tablo dışı bırakılma şartını karşılamayan bir finansal varlık, itfa edilmiş maliyetinden ölçülüyorsa, bu varlıkla ilişkili finansal yükümlülük de aynı yöntemle ölçülür. Kullanılan yöntem, gerçeğe uygun değer ise, finansal yükümlülük de bu yöntemle ölçülür.
Finansal teminat sözleşmeleri	Diğer finansal araçlar	BOBİ FRS 9’da bu kategori ile açıklama yer almadığından muhasebeleştirilmesi açık değildir. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülen diğer finansal araçlarda sınıflandırılabilir.	Finansal teminat sözleşmesi sağlayan işletme, sonraki ölçümde gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmayı tercih etmezse, TFRS 9.4.2.1 (c)’de yer alan ölçüm metodunu tercih edebilir.

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
Piyasa faiz oranının altında bir faiz oranından kredi sağlanmasına yönelik taahhütler	Diğer finansal araçlar	Kredi verilmesine yönelik taahhütler bu bölümde değerlendirilir. BOBİ FRS 9’da bu tip bir finansal yükümlülükle ilgili açıklama yer almadığından gerçeğe uygun değeri ile ölçülen diğer finansal yükümlülükler olarak sınıflandırılabilir.	“İlk muhasebeleştirmede, gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Daha sonraki ölçümde ise, değer düşüklüğü zararı ile gerçeğe uygun değerden finansal tablolara aktarılmış olan toplam gelir tutarının düşülmesiyle bulunan tutardan yüksek olanı ile değerlenir” (TFRS 9.4.2.1 (d)).
TFRS 3 kapsamında finansal tablolara alınan şarta bağlı bedel	Borçlanma araçları veya diğer borçlar	BOBİ FRS 9 bu konuda bir açıklama getirmemektedir. BOBİ FRS 21.20 uyarınca, “şarta bağlı bedel, gelecekteki şartların ve olayların gerçekleşmesinin muhtemel olması durumunda ilk kayda almada gerçeğe uygun değeri ile ölçülür”. BOBİ FRS, sonraki ölçümde, eğer gelecekteki şartlar ve olayların muhtemel olmaması durumunda, söz konusu bedelin bilanço dışı bırakılması gerektiğini belirtmekte, ancak değerlendirme muhtemel olması yönünde ise nasıl ölçüleceğine dair bir rehberlik sağlamamaktadır.	TFRS 9.4.2.1 (e) uyarınca, “şarta bağlı bedeldeki gerçeğe uygun değer değişimleri, ilk kayda almada ve sonrasında gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılarak ölçülür (işletme birleşmesini takip eden 12 aylık ölçüm döneminde şerefîye tutarı düzeltilir)”.



Şekil 3.2. BOBİ FRS 9 Finansal varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırılması

3.10.3 Finansal Varlık ve Yükümlülöklere İlişkin Muhasebe İlkeleri

3.10.3.1 Finansal Varlık ve Yükümlölükler İlk Kayda Alma Ölçüm

3.10.3.1.1 Finansal Varlıkların İlk Kayda Alma Ölçümleri

Aşağıdaki tablo, finansal varlıkların ilk muhasebeleştirme esnasındaki ölçüm yöntemini BOBİ FRS 9 ve TFRS 9 açısından karşılaştırmaktadır:



Tablo 3.18 BOBİ FRS 9 ve TFRS 9’a göre Finansal Varlıkların İlk Kayda Alma Esnasındaki Ölçümleri:

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
İtfa edilmiş maliyet üzerinden gösterilen finansal varlıklar	Alacaklar	“Ticari alacaklar ilk kayda alma esnasında, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür” (BOBİ FRS 5.8). 1 yıldan uzun vadeli alacakların işlem bedeli içerisindeki finansman bileşeni, ilk kayda alma esnasında işlem bedelinden ayrıştırılır.	“Ticari alacakların, TFRS 15 uyarınca önemli bir finansman bileşenine sahip olmaması durumunda, bu alacaklar ilk defa finansal tablolara alınması sırasında işlem bedeli üzerinden ölçülür” (TFRS 9.5.1.3). “Önemli finansman bileşeni varsa, işlem bedelinden ayrıştırılır”.
	Borçlanma araçları	“İşlem maliyetleri de dikkate alınarak, işlem fiyatları üzerinden ölçülür.” (BOBİ FRS 9.12)	“İlk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Anapara, finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınması sırasındaki gerçeğe uygun değeridir” (TFRS 9.4.1.3 (a)). “Finansal varlıkların edinimi veya ihracıyla doğrudan ilişkili işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilir” (TFRS 9.5.1.1).
Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar	Borçlanma araçları	“İşlem maliyetleri de dikkate alınarak, işlem fiyatları üzerinden ölçülür.” (BOBİ FRS 9.12)	“İlk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Anapara, finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınması sırasındaki gerçeğe uygun değeridir” (TFRS 9.4.1.3 (a)). “Finansal varlıkların edinimi veya ihracıyla doğrudan ilişkili işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilir” (TFRS 9.5.1.1).
	Özkaynak araçlarındaki yatırımlar	BOBİ FRS’de bu bölümde gösterilmez.	

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar	Özkaynak araçlarındaki yatırımlar	“Borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk kayda alma esnasında işlem fiyatından ölçülür ve işlem maliyetleri kar veya zarara yansıtılır” (BOBİ FRS 9.20). “Borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinden oluşan toplam maliyetle ölçülür” (BOBİ FRS 9.21).	“İlk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Anapara, finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınması sırasındaki gerçeğe uygun değeridir” (TFRS 9.4.1.3 (a)). “Finansal varlıkların edinimi veya ihracıyla doğrudan ilişkili işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilir” (TFRS 9.5.1.1).
	Diğer finansal araçlar - kredi alınmasına ilişkin taahhütler	“Nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler, işlem fiyatı ve işlem maliyetleri toplamından oluşan maliyet bedeliyle ölçülür”.	
	Diğer finansal araçlar	Gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. İşlem maliyetleri doğrudan kar veya zarara yansıtılır.	

3.10.3.1.2 Finansal Yükümlülüklerin İlk Kayda Alma Esnasındaki Ölçümleri

Tablo 3.19. BOBİ FRS 9 ve TFRS 9’a göre Finansal Yükümlülüklerin İlk Kayda Alma Esnasındaki Ölçümleri:

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal yükümlülükler	Borçlar	“1 yıldan uzun vadeli borçların işlem bedeli içerisindeki finansman bileşeni, ilk kayda alma esnasında işlem bedelinden ayrıştırılır.” (BOBİ FRS 9.8)	“İlk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Finansal yükümlülüklerin edinimi veya ihracıyla doğrudan ilişkili işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden düşülür”. (TFRS 9.5.1.1). “Ticari borçların işlem bedeli içerisinde yer alan önemli finansman bileşeni ölçüm esnasında ayrıştırılır”.
	Borçlanma araçları	“BOBİ FRS’de işlem maliyetleri dikkate alınarak işlem fiyatından ölçülür.” (BOBİ FRS 9.12)	
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler	Diğer finansal yükümlülükler	Gerçeğe uygun değerinden ölçülür. İşlem maliyetleri doğrudan kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS 9.26).	“İlk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Finansal yükümlülüklerin edinimi veya ihracıyla doğrudan ilişkili işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden düşülür” (TFRS 9.5.1.1).
Finansal tablo dışı bırakılma şartlarını sağlamayan finansal varlıkların sonucunda veya devam eden ilişki yaklaşımının uygulaması sonucu ortaya çıkan finansal yükümlülükler	Borçlanma araçları	BOBİ FRS’de bu kategori ile ilgili bir tanımlama yoktur. Finansal tablo dışı bırakılmayan bir finansal varlıkla ilgili tahsil edilen bedelin sınıflandırması borçlanma araçları kategorisinde ise bu kategoriye göre muhasebeleştirilir. Finansal tablo dışı bırakılma şartlarını taşımayan finansal varlık, eğer diğer finansal araçlar kategorisinde ise, bu finansal	“İlk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Finansal yükümlülüklerin edinimi veya ihracıyla doğrudan ilişkili işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden düşülür”. (TFRS 9.5.1.1).

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
		araçla ilgili yükümlülük gerçeğe uygun değerinden ölçülür.	
Finansal teminat sözleşmeleri	Diğer finansal yükümlülükler	BOBİ FRS 9’da bu kategori ile açıklama yer almadığından muhasebeleştirilmesi açık değildir. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değerinden ölçülebilir. İşlem maliyetleri doğrudan kar veya zarara yansıtılır.	“İlk kayda alma esnasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Finansal yükümlülüklerin edinimi veya ihracıyla doğrudan ilişkili işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden düşülür”. (TFRS 9.5.1.1).
Piyasa faiz oranının altında bir faiz oranından kredi sağlanmasına yönelik taahhütler	Diğer finansal yükümlülükler	BOBİ FRS 9’da bu tip bir finansal yükümlülükle ilgili açıklama yer almadığından ilk kayda almada gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilir. İşlem maliyetleri doğrudan kar veya zarara yansıtılır.	İlk muhasebeleştirmede, gerçeğe uygun değerinden ölçülür.
TFRS 3 kapsamında finansal tablolara alınan şarta bağlı bedel	Borçlanma araçları veya diğer borçlar	BOBİ FRS 21.20 uyarınca, şarta bağlı bedel, gelecekteki şartların ve olayların gerçekleşmesinin muhtemel olması durumunda ilk kayda almada gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. İşlem maliyetleri işlem bedelinden düşülür.	TFRS 9.4.2.1 (e) uyarınca, “şarta bağlı bedeldeki gerçeğe uygun değer değişimleri, ilk kayda almada gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılarak ölçülür (işletme birleşmesini takip eden 12 aylık ölçüm döneminde şerefiye tutarı düzeltilir)”. İşlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden düşülür.

3.10.3.2 Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Sonraki Ölçümleri

3.10.3.2.1 Finansal Varlıkların Sonraki Ölçümleri

Tablo 3.20 BOBİ FRS 9 ve TFRS 9’a göre Finansal Varlıkların Sonraki Ölçümleri:

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
İtfa edilmiş maliyet üzerinden gösterilen finansal varlıklar	Alacaklar	1 yıldan uzun vadeli alacaklar etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetlerinden, 1 yıl ve daha kısa alacaklar ise itibari değeri ile gösterilir. Değer düşüklüğü kar veya zararda kayıtlara alınır.	Etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetlerinden gösterilir. 1 yıldan kısa vadeli alacaklar, kolaylaştırıcı uygulama kapsamında itibari değerinden gösterilebilir.
	Borçlanma araçları	Etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyet değerinden gösterilir. Değerleme farkları kar veya zararda muhasebeleştirilir.	Etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetlerinden gösterilir. Değerleme farkları kar veya zararda muhasebeleştirilir.
Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar	Borçlanma araçları	Etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyet değerinden gösterilir. Değerleme farkları kar veya zararda muhasebeleştirilir.	“Etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyet değişimleri diğer kapsamlı gelirden gösterilir. Yatırıma ait faiz, kur farkı, değer düşüklüğü, diğer kapsamlı gelire değil, kar veya zarar tablosuna yansıtılır. Yatırım, bilanço dışı bırakıldığında, diğer kapsamlı gelirden bekletilen tutar, kar veya zarara sınıflanır” (TFRS 9.B.5.7.1.A ve 9.B.5.7.2)
	Özkaynak araçlarındaki yatırımlar	BOBİ FRS’de bu kategoride değerlendirilmez.	“Gerçeğe uygun değerdeki değişimler kur farkına ait olanlar da dâhil diğer kapsamlı gelirden gösterilir. Bu yatırımlardan sağlanan temettüleri, kar veya zararda kayıtlara alınır. Yatırım, finansal tablo dışı bırakıldığında, diğer kapsamlı

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
			gelirde yer alan tutar, özkaynaklara sınıflanır” (TFRS 9.B.5.7.1).
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar	Özkaynak araçlarındaki yatırımlar	“Borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, sonraki ölçümde gerçeğe uygun değerinden gösterilir ve değer değişimleri kar veya zarara yansıtılır” (BOBİ FRS 9.20). “Borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü düşülerek gösterilir” (BOBİ FRS 9.21). Yatırımdaki değişimler, kar veya zararda kayıt altına alınır.	Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılır.
	Diğer finansal araçlar - kredi alınmasına ilişkin taahhütler	“Nakden net olarak yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler, işlem fiyatı ve işlem maliyetleri toplamından oluşan maliyet bedeliyle ölçülür”.	
	Diğer finansal araçlar	Gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.	

3.10.3.2.2 Finansal Yükümlülüklerin Sonraki Ölçümleri

Tablo 3.21 BOBİ FRS 9 ve TFRS 9 Finansal Yükümlülüklerin Sonraki Ölçümleri:

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal yükümlülükler	Borçlar	1 yıldan uzun vadeli borçlar etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetinden, 1 yıldan kısa vadeli olanlar ise itibari değerinden gösterilir.	Etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetinden gösterilir.
	Borçlanma araçları	Etkin faiz yöntemi ile itfa edilmiş maliyetinden gösterilir.	
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler	Diğer finansal yükümlülükler	Gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılır.	Gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılır.
Finansal tablo dışı bırakılma şartlarını sağlamayan finansal varlıkların sonucunda veya devam eden ilişki yaklaşımının uygulaması sonucu ortaya çıkan finansal yükümlülükler	Borçlanma araçları	BOBİ FRS’de bu kategori ile ilgili bir tanımlama yoktur. Finansal tablo dışı bırakılmayan bir finansal varlıkla ilgili tahsil edilen bedelin sınıflandırması borçlanma araçları kategorisinde ise itfa edilmiş maliyetinden, diğer finansal araçlar kategorisinde ise, bu finansal araçla ilgili yükümlülük gerçeğe uygun değerinden ölçülür.	Bağlı bulunduğu finansal varlığın sonraki ölçüm esaslarına göre muhasebeleştirilir.
Finansal teminat sözleşmeleri	Diğer finansal yükümlülükler	BOBİ FRS 9’da bu kategori ile açıklama yer almadığından muhasebeleştirilmesi açık değildir. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değerinden ölçülebilir.	“Finansal teminat sözleşmesi sağlayan işletme, sonraki ölçümde gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmayı tercih etmezse, TFRS 9.4.2.1 (c)’de yer alan

TFRS 9	BOBİ FRS 9	BOBİ FRS Açıklama	TFRS 9 Açıklama
			ölçüm metoduna göre ölçülebilir: Aşağıdakilerin yüksek olanı: -Tespit edilen zarar karşılığı tutarı, - İlk defa finansal tablolara alınan tutardan varsa, finansal tablolara aktarılmış olan toplam gelir tutarının düşülmesiyle bulunan tutar”.
Piyasa faiz oranının altında bir faiz oranından kredi sağlanmasına yönelik taahhütler	Diğer finansal yükümlülükler	BOBİ FRS 9’da bu tip bir finansal yükümlülükle ilgili açıklama yer almadığından gerçeğe uygun değerinden ölçülebilir.	9.4.2.1 (d) uyarınca, “sonraki ölçümde gerçeğe uygun değer yöntemi tercih edilmezse, aşağıdakilerin yüksek olanı ile ölçülür: -Tespit edilen zarar karşılığı, -İlk defa finansal tablolara alınan tutardan varsa, finansal tablolara aktarılmış olan toplam gelir tutarının düşülmesiyle bulunan tutar”.
TFRS 3 kapsamında finansal tablolara alınan şarta bağlı bedel	Borçlanma araçları veya diğer borçlar	BOBİ FRS 21.20 uyarınca, şarta bağlı bedel, gelecekteki şartların ve olayların gerçekleşmesinin muhtemel olması durumunda ilk kayda almada gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. İşlem maliyetleri işlem bedelinin üzerine ilave edilir.	TFRS 9.4.2.1 (e) uyarınca, “şarta bağlı bedeldeki gerçeğe uygun değer değişimleri, gerçeğe uygun değeri kar veya zarara yansıtılarak ölçülür (işletme birleşmesini takip eden 12 aylık ölçüm döneminde şerefiye tutarı düzeltilir)”.

3.10.3.3 İlk Kayda Almada İşlem Bedelinin Gerçeğe Uygun Değerden Farklı Olduğu Durumlar

TFRS 9.B.5.1.1 uyarınca, bir finansal aracın gerçeğe uygun değeri normalde işlem fiyatıdır. Ancak, verilen veya alınan bedel finansal araçtan başka bir unsur için verildiyse, işletmenin finansal aracın gerçeğe uygun değerini ölçmesi gerekir. Bu tip durumlarda, aynı kredi derecesine sahip benzer bir finansal aracın cari faiz oranından indirgenerek bulunan bugünkü değeri üzerinden ölçülür. TFRS 9.B.5.1.2A'ya göre, gerçeğe uygun değer Seviye 1 girdileri veya sadece gözlemlenebilir girdilere dayanan bir değerleme tekniğine dayanıyorsa, işlem bedeli ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark kazanç veya kayıp olarak kar veya zararda kayıtlara alınır. Eğer gerçeğe uygun değer, gözlemlenebilir olmayan girdilerden sağlanan bir değerleme tekniğine dayanıyorsa, gerçeğe uygun değer ile işlem fiyatı arasındaki farkı erteleme hesaplarına alır ve piyasa katılımcılarının varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları bir faktördeki (zaman faktörü dâhil) değişiklikten kaynaklandığı ölçüde kazanç veya kayıp olarak finansal tablolara aktarır.

BOBİ FRS 9, bu konuda herhangi bir düzenleme getirmediğinden, ilk kayda alma esnasında özellikle borçlanma araçlarının ve borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçlarının ölçümü iki standart arasında farklı olabilir. Örnek olarak, itfa edilmiş maliyetinden gösterilen bir finansal borç, eğer faiz oranı piyasa oranlarının önemli ölçüde altındaysa, TFRS 9'a göre, finansal tablolarda BOBİ FRS'ye göre daha düşük bir tutar üzerinden muhasebeleştirilebilir.

3.10.3.4 Finansal Araçların Yeniden Sınıflandırılması

TFRS 9.4.4.1 uyarınca, işletme sadece finansal varlıkların yönetimi için kullandığı iş modelini değiştirdiğinde, finansal varlıklarını yeniden sınıflandırabilir. TFRS 9.5.6.1 ile 9.5.6.7 paragrafları arası yeniden sınıflandırma sonucunda oluşacak muhasebe uygulamalarını açıklamaktadır.

BOBİ FRS 9'da, iş modeli kavramı sınıflandırma açısından kullanılmadığından, sınıflar arası geçişlere dair bir hüküm bulunmamaktadır. Örnek vermek gerekirse, diğer finansal araçlarda yer alan bir yatırım, zaten borçlanma araçları içerisinde gösterilemez veya borçlanma araçları içerisinde gösterilen bir yatırımın diğer finansal araçlara sınıflandırılması mümkün değildir.

3.10.4 Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü

BOBİ FRS 9'a göre gerçeğe uygun değerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan ve maliyet, itfa edilmiş değer ve itibari değeri ile gösterilen tüm finansal varlıklar için değer düşüklüğü ile ilgili gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (BOBİ FRS 9.32 ve 9.33).

TFRS 9.5.5.4'e göre, ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana kredi riskinde önemli artışlar olan tüm finansal araçlar için - bireysel ya da toplu olarak - makul ve ileriye yönelik olanlar da dâhil desteklenebilir tüm bilgiler dikkate alınarak ömür boyu beklenen kredi zararlarının finansal tablolara alınması gerekir. TFRS 9.5.5.15 paragrafı, işletmelerin ticari alacak, kira alacakları ve sözleşme varlıklarını ölçerken kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, on iki aylık beklenen zarar karşılığı yerine, ömür boyu beklenen kredi zararı yaklaşımını kullanabileceklerini belirtmektedir.

İşletmeler, ömür boyu beklenen kredi zararını ölçerken, aşağıdaki kıstasları dikkate alır (TFRS 9.5.5.17):

a) Mümkün sonuçlar dikkate alınarak belirlenen olasılıklara göre ağırlıklandırılmış ve tarafsız bir tutar: Genelde bireysel olarak alınacak karşılıklarda kullanılan yöntemdir.

b) Paranın zaman değeri ve

c) Geçmiş olaylar, mevcut şartlar ve gelecekteki ekonomik şartlara ilişkin tahminler hakkında, raporlama tarihi itibarıyla aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan elde edilebilen makul ve desteklenebilir bilgi: Toplu olarak alınan karşılıklarda kullanılan yöntemdir.

Örnek vermek gerekirse, beklenen kredi zararı yaklaşımında, geçmişteki değer düşüklüğü zararlarının toplam net satışlara oranı hesaplanabilir ve bulunan oran daha değer düşüklüğüne uğramamış alacaklara uygulanabilir. Dolayısıyla, geçmiş senelerde önemli ölçüde değer düşüklüğü zararı yazmış bir işletme, TFRS 9 uygulamaları sonucunda, cari dönemde beklenen kredi zararı uygulamaları sonucunda daha yüksek bir değer düşüklüğü zararını kayıtlara alabilir.

BOBİ FRS 9'da gözlemlenebilir kanıtların haricinde, finansal varlıkla ilgili ömür boyu beklenen kredi zararı karşılığı oluşturulmasına değinmemiştir. Karşılığın kayıtlara alınması, ilk finansal tablolara alınma esnasında yapılan kredi değerlendirmesine göre, raporlama tarihindeki kredi değerlendirmesinin, BOBİ FRS 9.34'de yer alan göstergeler ışığında kötüleşmesine bağlanmaktadır. Her ne kadar, BOBİ FRS 9.36 paragrafı, finansal

varlıkların kredi riskine ilişkin benzer özellikleri dikkate alınarak gruplandırılarak değerlendirileceğini belirtse de, finansal varlığın ilk olduğu gün beklenen ömür boyu kredi zararının kayıtlara alınması gerektiği BOBİ FRS 9’da açık değildir.

Değer düşüklüğü zararlarının ölçülmesi, her iki standartta da benzerdir. Bununla beraber, BOBİ FRS 9.33, işletmelerin ticari alacaklara ait zararlarını Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler hesabında, diğer finansal varlıklar içinse, Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları hesabına kaydedilmesini belirtmektedir. TFRS 1.82 (ba) paragrafı uyarınca, IFRS 9 uyarınca kayıtlara alınan değer düşüklüğü zararları kar veya zarar tablosunda ayrı bir satırda gösterilmelidir. 2019-1 sayılı Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, ticari alacaklar haricinde kalan finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının Yatırım Faaliyetlerinden Gelir ve Giderler içerisinde ayrı bir satırda gösterilmesini istemektedir. Ticari alacaklar, esas faaliyetlerle alakalı olduğundan dolayı Esas Faaliyetlerden Giderler bölümünde ayrı bir satırda gösterilir.

3.10.5 Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

TFRS ile benzerdir, ancak TFRS’de daha kapsamlı açıklamalar bulunmaktadır. Bu açıklamalar aşağıdaki kategorilere ayrılmıştır:

Finansal varlığın bir kısmının ya da bütününün finansal tablo dışı bırakmanın uygun olup olmadığı ve uygunluk derecesi standarttaki ilgili hükümlere göre değerlendirilir (TFRS 9.3.2.2).

Standartta finansal tablo dışı bırakma ve devretme koşulları geniş bir şekilde belirlenmiştir (TFRS 9 3.2.3 - 3.2.5).

Ek olarak bir finansal varlığı devrederken, bu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin ne ölçüde elde tutmaya devam edileceği doğrultusunda finansal tablo dışı bırakılıp bırakılmayacağı ve bunun için finansal varlığın kontrolünün elde tutulup tutulmadığı değerlendirilir (TFRS 9 3.2.6-3.2.9).

Finansal tablo dışı bırakılma koşulları sağlandığında veya sağlanmadığında devir işlemlerinin nasıl olması gerektiği de ayrıca belirtilmiştir. (TFRS 9 3.2.10-3.2.15). Devredilen varlıklarla devam eden ilişkiler kontrol sahipliği değerlendirmesine bağlı olarak finansal tablolarda gösterilmeye devam eder ve standartta belirtildiği şekilde ölçülür (TFRS 9 3.2.16-3.2.21).

3.10.6 Finansal Yükümlölüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

BOBİ FRS 9’da TFRS 9’a göre önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.10.7 Riskten Korunma Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

Genel hatları ile TFRS ile benzerlik gösterse bile aşağıdaki farklılıklar iki standart arasında uygulama farklılıklarına yol açabilmektedir.

Öncelikle, TFRS 9.6.5.2 paragrafı, korunma ilişkisini üç esas üzerinden tanımlamaktadır: Gerçeğe uygun değer değişiminden korunma, nakit akış değişkenliğinden korunma, yurtdışındaki işletmedeki net yatırım riskinden korunma. BOBİ FRS 9.47 paragrafı, ise korunma ilişkisi tanımlamak yerine, korunma ilişkisi altında yer alan riskleri tanımlamayı tercih etmiştir ve bu özellikli risklerin muhasebeleştirilmesine yoğunlaşmıştır. Aşağıdaki tablo, BOBİ FRS 9’daki korunma riskleri ile TFRS’deki korunma ilişkisinin karşılaştırmasını yapmaktadır:

Tablo 3.22 BOBİ FRS 9'daki korunma riskleri ile TFRS 9'daki korunma ilişkisi karşılaştırması

TFRS 9 Korunma ilişkisi	BOBİ FRS 9 Korunma riski	TFRS 9 muhasebeleştirme	BOBİ FRS 9 muhasebeleştirme
Gerçeğe uygun değer değişiminden korunma	a) İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ilişkin sabit faiz oranı riski b) Gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme veya kesin bir taahhüde ilişkin kur riski veya faiz oranı riski. c) Bir emtianın alınması veya satılmasına ilişkin kesin bir taahhüde veya gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini bir işleme ya da işletmenin elinde bulundurduğu bir emtiaya ilişkin fiyat riski.	a) Korunan kalemin itfa edilmiş maliyetle ölçülen bir finansal araç (veya bunun bir bileşeni) olması durumunda, korunma kazancı kar veya zararda itfa edilir. İtfa işleminde, itfa işleminin başladığı tarihte yeniden hesaplanan etkin faiz oranı esas alınır ve gerçeğe uygun değer değişimi sağlanır. Korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıp da, kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınır. (TFRS 9.6.5.8 ve 9.6.5.10). b) ve c) Korunan kalemin, bir varlığın edinilmesi veya bir yükümlülüğün üstlenilmesi amacıyla yapılan bir kesin taahhüt olması durumunda, kayıtlara alınan varlık veya yükümlülüğün başlangıçtaki defter değeri gerçeğe uygun değerindeki değişimi içerecek şekilde düzeltilir ve düzeltme tutarı kar veya zarar tablosunda kayıtlara alınır (TFRS	a) TFRS 9 ile benzerdir. b) ve c) Sadece nakit akış değişkenliğinden korunma bölümünde geçerli olan muhasebe politikaları uygulanır. Türev araçların korunma aracı olarak kullanıldığı durumlarda, korunan kalem kayıtlara alınana kadar geçen sürede, türev aracın gerçeğe uygun değerindeki değişimler kar veya zararda kayıtlara alınacağı için, korunma işleminin, korunma kalemi kayıtlara alınmadan önceki dönemde koruma işlemini gerçekleştirememesi ihtimali vardır. Bu yüzden, işletmeler (b) ve (c) kalemleri için nakit akış değişkenliğinden korunma ilişkisini gerçeğe uygun değer ilişkisinden korunmaya tercih edebilirler. Bu bağlamda, b) ve c) maddeleri için, BOBİ FRS 9'da da ağırlıklı uygulamanın

TFRS 9 Korunma ilişkisi	BOBİ FRS 9 Korunma riski	TFRS 9 muhasebeleştirme	BOBİ FRS 9 muhasebeleştirme
		9.6.5.9). Korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıp, kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınır (TFRS 9.6.5.8).	nakit akış riskinden korunma olduğundan bahsedilebilir.
Nakit akış değişkenliğinden korunma	a) İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ait değişken faiz oranı riski b) Gerçekleşme ihtimali yüksek tahmini bir işleme veya kesin bir taahhüde ilişkin kur riski veya faiz oranı riski. c) Bir emtianın alınması veya satılmasına ilişkin kesin bir taahhüde veya gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini bir işleme ya da işletmenin elinde bulundurduğu bir emtiaya ilişkin fiyat riski.	a), b) ve c) Korunan kalemlerle ilgili olan özkaynaktaki nakit akış değişkenliğinden korunma fonu, korunma işleminin başından itibaren korunma aracından kaynaklanan toplam kazanç veya kayıp ve korunma işleminin başından itibaren korunan kalemin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen toplam değişimden düşük olanına göre düzeltilir. Korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısmı diğer kapsamlı gelire yansıtılır. Finansal olmayan bir varlık veya yükümlülüğe ilişkin korunan bir tahmini işlemin; daha sonradan finansal olmayan bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınmasıyla sonuçlanması durumunda nakit akış riskinden korunma fonu, varlığın veya yükümlülüğün	TFRS 9 ile benzerdir. Sadece, BOBİ FRS 9.53 paragrafı, korunma yedeğinde muhasebeleştirilen tutarın, kayıtlara alınan finansal olmayan varlık veya yükümlülüklerin başlangıç maliyetlerine ilave edilmesine izin vermemektedir. Korunma yedeğindeki tutar, ancak korunan kalem kar veya zararı etkilediğinde, korunma yedeğinden kar veya zarara sınıflanır. Korunma aracı olarak sadece türev finansal araçlar kullanılabilir, BOBİ FRS, türev olmayan finansal araçların korunma aracı olarak tasarlanmasına müsaade etmemektedir.

TFRS 9 Korunma ilişkisi	BOBİ FRS 9 Korunma riski	TFRS 9 muhasebeleştirme	BOBİ FRS 9 muhasebeleştirme
		başlangıç maliyetine ilave edilir. Söz konusu işlem, kayıtlara alınan bir finansal varlık ve yükümlülükle ilgili değilse, gelecekteki tahmini nakit akışlarının kar veya zararı etkilediği dönemlerde, korunma fonu kar veya zarara yeniden sınıflandır (TFRS 9.6.5.11).	
Yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma	Yurtdışındaki yatırıma ilişkin kur riski	a) TFRS Yorum 16.10 uyarınca, finansal riskten korunma muhasebesi, yalnızca yurt dışındaki işletmenin geçerli para birimi ile ana işletmenin geçerli para biriminden kaynaklanan döviz kuru farklarına uygulanır. b) Bir türev veya türev olmayan araç (veya türev ve türev olmayan araçların bir bileşimi), yurt dışındaki bir işletmede bulunan net yatırıma ilişkin korunma aracı olarak tanımlanabilir. Korunma aracı, TFRS 9'un 6.4.1 paragrafında yer alan net yatırımın korunmasına ilişkin tanımlama, belgeleme ve etkinlik gereklilikleri yerine getirildiği sürece, grup içerisindeki herhangi bir işletme	a) TFRS ile benzerdir. b) Türev olmayan finansal araçlar, korunma aracı olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla, türev olmayan finansal bir borç, korunma amacı olarak tasarlanamaz. Korunma aracının kapsamının dar olması, TFRS 9 ile önemli bir farklılık yaratmaktadır. c) TFRS ile benzerdir. ç) Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılması durumunda, yurtdışındaki net yatırımdan korunma işlemine ilişkin toplam kur farkı tutarı "Geçmiş Yıl Kar veya Zararları" kalemine aktarılır. TFRS 9'da ise elden çıkarma işleminde kar veya zarar hesapları kullanılır.

TFRS 9 Korunma ilişkisi	BOBİ FRS 9 Korunma riski	TFRS 9 muhasebeleştirme	BOBİ FRS 9 muhasebeleştirme
		veya birden çok işletme tarafından elde bulundurulabilir (TFRS Yorum 16.14). c) Korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısmı diğer kapsamlı gelire yansıtılır (TFRS 9.6.5.13). ç) Yabancı para çevrim farkı fonunda birikmiş olan korunma aracına ilişkin toplam kazanç veya kayıp, yurtdışındaki işletmenin tamamen veya kısmen elden çıkarılması sırasında yeniden sınıflandırma düzeltilmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kâr veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır (TFRS 9.6.5.14).	BOBİ FRS 9.53, yurtdışındaki işletmenin kısmen elden çıkarılması durumunu düzenlememiştir. Burada TFRS 9'daki rehberlik takip edilebilir.

TFRS 9.6.2.5 maddesi, korunma aracını, türev ürünler veya bunların belirli bir kısmı veya Türev olmayan ürünler veya bunların belirli bir kısmı olarak tanımlamıştır. BOBİ FRS 9.48 maddesi ise, korunma aracını sadece türev finansal araçlarla sınırlandırmıştır.

TFRS 9.6.2.4 maddesi, korunma aracının bazı istisnalar haricinde (TFRS 9.6.2.4 (a), (b)), bir bütün olarak tanımlanmasını istemektedir. Korunma aracının tamamı yerine belli bir kısmı korunma işleminde kullanılabilir, ancak korunma aracının geçerli olduğu sürenin sadece bir kısmında meydana gelen gerçeğe uygun değer değişimi için bir korunma aracı tanımlanamaz. BOBİ FRS 9.48 bu konuda bir düzenleme getirmemiştir. Dolayısıyla, TFRS 9'daki rehberlik takip edilebilir.

BOBİ FRS 9.47, alacaklar, borçlar ve borçlanma araçlarına ilişkin kur farkı riskini korunma muhasebesi kapsamında tutmuştur. TFRS 6.3.5 maddesi ise, bu kalemlerin korunan kalem olarak tanımlanmasına izin vermektedir.

3.10.8 Özkaynakların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

BOBİ FRS'de özkaynaklar; payların ilk ihracı, bileşik finansal araçlar, işletmenin kendi paylarını satın alması ve ortaklara yapılan dağıtımlar olarak ayrı başlıklar halinde açıklanmıştır ve TFRS'ye göre önemli bir farklılık gözükmemektedir.

TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar, kooperatif işletmelerinin üyeleri için ihraç edilen ve üyelerin sermayede paylarının olduğunu kanıtlayan finansal araçlar da dahil olmak üzere, TMS 32 kapsamındaki finansal araçlara uygulanmaktadır. Kooperatif üyelerinin hisselerini geri satın alma talep hakkı veya hisselerinin geri satın alınmasına yönelik kısıtlamalar olduğunda, söz konusu finansal araçların borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılması konusuna açıklık getirmektedir (TFRS Yorum 2.4). Standart uyarınca, bir finansal aracın hamilinin sözleşmeden doğan geri satın alım talebinde bulunma hakkı, tek başına, finansal aracın bir finansal borç olarak sınıflandırılmasını gerektirmez, işletmenin bu finansal aracın bütün kayıt ve koşullarını değerlendirmesi gerekmektedir (TFRS Yorum 2.5). Öte yandan, işletmenin üyelerin hisselerinin geri satın alımını reddetmeye yönelik olarak koşulsuz bir hakkı bulunuyorsa ve Kanun, diğer düzenlemeler veya işletmenin ana sözleşmesi, üyelerin hisselerinin geri satın alımına ilişkin farklı yasaklar getirdiyse, üyelerin hisseleri özkaynak niteliğindedir (TFRS Yorum 2.7, 2.8). İlk muhasebeleştirme sırasında, işletme, geri satın alım haklarından kaynaklanan finansal borcunu gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer (TFRS Yorum 2.10). BOBİ FRS 9'da kooperatif hisseleri ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır, bu açıdan TFRS'deki rehberliğin takip edilmesi yerinde olacaktır.

3.10.9 Açıklamalar

Özellikle TFRS 7’de istenen finansal risklere yönelik açıklamalara BOBİ FRS’de aynı ölçüde yer verilmemiştir. BOBİ FRS 26.7 (i) ve (o) paragrafları arasında kalan maddeler finansal araçlar standardı ile ilgili verilmesi gereken açıklamalara değinilmiştir. Aynı zamanda gerçeğe uygun değerin ölçülmesinde kullanılan değerlendirme hiyerarşisine yönelik notlar BOBİ FRS’de bulunmamaktadır. Bu yönüyle, BOBİ FRS, TFRS’ye oranla finansal risklere özgü açıklamalarda kullanıcının istediği faydalı bilgiyi sağlamakta yetersiz kalmaktadır.

3.11 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

3.11.1 Amaç ve Kapsam

İştirak tanımında hem BOBİ FRS’de, hem de TFRS’de “yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu” ibaresi yer almaktadır. Bu manada iştirak kavramı her iki standartta da benzerdir.

3.11.2 İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

TMS 28’e ve BOBİ FRS 10’a göre iştiraklerdeki yatırımlar konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmektedir. Münferit mali tablo hazırlayan işletmelerde iştirakler, BOBİ FRS 10.9 uyarınca özkaynak veya maliyet yönteminden biri kullanılarak ölçülebilir. Bireysel tablolarda muhasebeleştirme açısından, TMS 27.10 paragrafı, özkaynak, maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirmeye izin vermektedir.

İştiraklerin ilk kayda alınması esnasındaki uygulamalarda TMS 28 ve BOBİ FRS arasında farklılıklar bulunmaktadır. TMS 28 iştirakin ilk kayıtlara alınması esnasında TFRS 3 İşletme Birleşmeleri uyarınca edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlıklarının ve koşullu borçlarının gerçeğe uygun değerinden hesaplanmasını, sonrasında alınan bedel ile arasındaki farktan şerefiye hesaplanarak, ayrı bir kalem olarak değil de iştiraklerdeki yatırımlar olarak gösterilmesini istemektedir.

BOBİ FRS 10.21 (c) paragrafı ise, ilk kayda alma esnasında tanımlanabilir net varlıkların gerçeğe uygun değeri yerine, net varlıkların satın alma tarihindeki BOBİ

FRS'ye göre defter değerlerinin dikkate alınmasına izin vermektedir. Aynı zamanda, birleşme tarihinde finansal durum tablosunda kayıtlara alınmamış olan maddi olmayan duran varlıklar ve koşullu borçlar da net varlıkların hesaplamasına dahil edilmemektedir.

İştirakteki payın hesaplanması, iştirakin bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve müşterek girişimlerinin ölçülmesi, gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, değer düşüklüğü, işletme ile iştirakler arasındaki işlemler, iştirakin ana ortaklıkla aynı muhasebe politikalarını uygulaması ve yatırım tutarını aşan zararlar ile ilgili konularda her iki standart da aynı muhasebe politikalarını kullanmaktadır.

3.11.3 İştiraklerdeki Yatırımların Ölçümünde Özkaynak Yönteminin Bırakılması

Aşağıdaki konular haricinde, iki standarttaki muhasebeleştirme politikaları benzerdir.

a) BOBİ FRS 10.21 (h) paragrafı uyarınca, iştirak, bir finansal yatırım olarak haline gelirse, finansal yatırım gerçeğe uygun değerinden veya güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, özkaynak yatırımına son verildiği tarihteki defter değerinden finansal yatırımdaki paya isabet eden tutarı kadar ölçülür. Standartın, iiii) paragrafı, hisse payı azalması bir bedel karşılığı meydana gelmişse, kalan hisse paylarının gerçeğe uygun değerinin, alınan ve alınması beklenen bedelin satılan hisse paylarına bölünmesi ve birim hisse satış bedeli bulunması yoluyla ölçülebileceğini belirtmektedir. Öte yandan, bedel karşılığı olmayan hisse azalması veya gerçeğe uygun değeri yansıtmayan hisse satış bedeli olması durumunda iştirakin satış tarihindeki defter değerinin kullanılması gerektiği açıktır. TMS 28.22 (b) uyarınca, finansal yatırımdaki pay sadece gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

b) BOBİ FRS 10.21 (h) uyarınca, iştirak, finansal tablo dışı bırakıldığında veya finansal yatırıma dönüştüğünde, özkaynaklarda İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar kalemi altında gösterilen tutarlar, Korunma Yedeği ile ilgili tutarlar hariç Geçmiş Yıl Kar veya Zararlarına sınıflanır. Korunma Yedeği ile ilgiliyse, kar veya zarara sınıflanır. TMS 28.23 uyarınca, diğer kapsamlı gelirden takip edilen söz konusu paylar niteliğine göre kar veya zarara veya Geçmiş Yıl Karlarına sınıflanır.

3.11.4 İştiraklerdeki Paylardaki Değişiklikler

İştirak payında azalma olması ama iştirak niteliğini devam ettirmesi durumunda, özkaynaklardaki İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar kalemi uyarınca, hisse payında azalma ölçüsünde Korunma Yedeği ile ilgili tutarlar hariç, Geçmiş Yıl Karları ve Zararlarına sınıflanır (BOBİ FRS 10.21 (i)). TMS 28.25'e göre, diğer kapsamlı gelirdeki kazanç ve kayıplar, kar veya zarara yeniden sınıflanabiliyorsa, hisse payındaki azalma ile orantılı olarak kar veya zarara yeniden sınıflandırılır. İki standarda göre de hisse kaybı esnasında, yatırım bedeli tekrar ölçülmez.

3.11.5 Açıklamalar

BOBİ FRS 26.7 (d)'ye göre, açıklama zorunluluğu iştirakin adı, merkezi ve işletmenin pay oranı ile sınırlı tutulmuştur. Halka açık olmayan iştiraklerin finansal sonuçlarına yer verilmesine ve önemli finansal kalemlerinin ayrı bir şekilde notlarda sunulmasına gerek bulunmamaktadır. TFRS 12'de, BOBİ FRS'ye nazaran birçok konuda açıklama gerekliliği bulunmaktadır.

3.12 MÜŞTEREK GİRİŞİMLERDEKİ YATIRIMLAR

3.12.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS 11 ve TFRS 11 açısından müşterek girişimin tanımı benzerdir. BOBİ FRS, müşterek kontrolün olabilmesi için stratejik faaliyetlerle ilgili kararların, müşterek girişimcilerce oy birliğiyle alınmış olmasını gerektirmektedir. TFRS 11.7 maddesi ise, stratejik faaliyetler terimi yerine ilgili faaliyetler tanımını tercih etmiştir. TFRS 10, ilgili faaliyetler tanımını, yatırım yapılan işletmenin, getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetler olarak nitelendirmektedir. Bu manada, stratejik faaliyetler ve ilgili faaliyetler terimleri birbirlerine yakındır. Ancak, TFRS 10'da kullanılan ilgili faaliyet tanımı, müşterek kontrolde bahsedilen faaliyet kavramını daha net bir şekilde temsil etmektedir. TFRS 11.B10'da, müşterek kontrolün değerlendirilmesi aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:



Şekil 3.3. Müşterek kontrolün değerlendirilmesi (TFRS 11)

BOBİ FRS 11, anlaşmaya taraf işletmelerin bir bölümünün birlikte kontrole tabi olduğu durumları değerlendirmemiştir. Bu açıdan, BOBİ FRS kullanıcılarının TFRS 11'deki rehberliğe başvurmaları gerekmektedir.

3.12.2 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımların Türleri

BOBİ FRS 11'e göre müşterek girişimlerdeki yatırımlar, müşterek kontrol edilen faaliyetler, varlıklar ve işletmeler olarak üçe ayrılmaktadır. TFRS 11 ise, müşterek girişimdeki yatırımları, müşterek faaliyet ve iş ortaklığı olmak üzere iki bölümde incelemektedir. Aşağıdaki tablo, müşterek girişimlerdeki yatırımların sınıflandırılmasının BOBİ FRS ve TFRS açısından karşılaştırılması için hazırlanmıştır:

Tablo 3.23 BOBİ FRS 11 ve TFRS 11'de yer alan Müşterek Girişimlerdeki Payların Sınıflandırılma Farklılıkları

TFRS 11	BOBİ FRS 11	BOBİ FRS 11 Açıklama	TFRS 11 Açıklama
Müşterek faaliyet	Müşterek kontrol edilen faaliyet	Müşterek faaliyetler BOBİ FRS 11.5'de aşağıdaki gibi tanımlanmıştır: •Ayrı bir finansal yapı oluşturmaksızın,	•Girişimcilerin, bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülöklere sahip oldukları müşterek anlaşmadır (TFRS 11.15).

		girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımı yoluyla gerçekleştirilir. • Her girişimci, kendi maddi duran varlıklarını ve stoklarını kullanır. • Giderler ve yükümlülükler, her girişimci tarafından kendi adına karşılanır. • Girişimciler, katlandıkları yükümlülükleri kendileri finanse ederler. • Girişimcinin çalışanları, girişimcinin diğer faaliyetleri yanında, girişimde faaliyet gösterebilir. • Anlaşma, genellikle ortak ürünün satış hasılatının veya katlanılan ortak girişim giderlerinin paylaşılmasına olanak sağlar.	•Ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılmamışsa ve müşterek anlaşmanın şartlarını yerine getiriyorsa müşterek faaliyettir. •Ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılmış olmasına rağmen, işletmenin aşağıdaki konularda yaptığı değerlendirme sonucunda müşterek faaliyet yürütüldüğünün saptanması: ❖<i>Ayrı aracın hukuki şekli:</i> Aracın hukuki şekli genellikle bir iş ortaklığına işaret eder ama işletmenin bu yargıya ulaşmadan önce anlaşma hükümlerini incelemesi gerekir. ❖<i>Sözleşmeye bağlı anlaşma hükümleri:</i> Sözleşmeye bağlı anlaşmadaki taraflarca üzerinde mutabakat sağlanan hükümler ve ilgili olduğu durumlarda diğer durum ve koşullar ayrı aracın hukuki şeklinece taraflara verilen hak ve yükümlülüklerle yönelik değerlendirmenin sonucunu geçersiz kılabilir (TFRS 11.B23). ❖<i>Diğer durum ve koşullar:</i> Varlıklar ve borçlarla ilgili şartların anlaşmada ayrıca ve açıkça belirlenmediği durumlarda diğer durum ve koşullar incelenir (TFRS 11.B29). Anlaşma faaliyetlerinin öncelikli olarak taraflara çıktı sağlamak için tasarlanmış olması durumu, tarafların anlaşmanın varlıklarının tüm ekonomik faydaları üzerinde büyük ölçüde hak sahibi olduklarını göstermektedir (TFRS 11.BB31). Bu tip bir tasarımın sonucu, anlaşmadan kaynaklanan borçlar, esasında ürünleri satın almaları dolayısıyla taraflardan elde edilen nakit akışlarından karşılanmaktadır. Dolayısıyla, girişimciler, anlaşma faaliyetlerinin sürekliliğine katkı yapan nakit akışlarının büyük ölçüde tek kaynağı olmaları halinde, nakit çıkışlarının yani borçların da tek kaynağı olurlar ve anlaşma müşterek faaliyet olarak yorumlanır (TFRS 11.B32).
	Müşterek kontrol edilen varlıklar	BOBİ FRS 11.10'da tanımlanmıştır, müşterek faaliyetlerden farklı olarak: •Ayrı bir finansal yapı yoktur. •Girişimciler, girişim için tahsis edilmiş varlık ve varlıkların ortak kontrolüne sahiptirler –	

		çoğunlukla ortak mülkiyet. •Girişimciler, varlıklardan elde edilen hasılat ve katlanılan giderlerden paylarına düşen kısımları alır.	
İş ortaklığı	Müşterek kontrol edilen işletme	Her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir müşterek girişimdir (BOBİ FRS 11.14).	Anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları müşterek anlaşmadır. İş ortaklığı, ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılır.

İki standart incelendiğinde, BOBİ FRS 11'in özellikle ayrı bir finansal yapı kurulduğunda, iş ortaklıklarının müşterek faaliyetlerden ayrılmasını sağlayacak rehberliğe yeterince yer vermediği gözükmektedir. Örnek olarak, müşterek girişimcilerin pay sahibi olduğu bir işletmenin ürettiği ürünler sadece müşterek girişimcilere önceden belirli bir oran kapsamında satılmak zorundaysa, BOBİ FRS 11'in bu işletmeyi nasıl sınıflayacağı açık değildir. Böyle bir durumda, müşterek kontrol edilen faaliyette olduğu gibi, girişimciler ayrı varlık ve yükümlülükler sahip değillerdir ve ayrı bir finansal yapı oluşturmuşlardır. Yine, müşterek kontrol edilen varlıklarda olduğu gibi, girişimciler müşterek girişimin amaçları için tahsis edilen varlıkların ortak kontrolüne sahip değillerdir. Bu durumda, BOBİ FRS 11 açısından, söz konusu müşterek anlaşma, müşterek kontrol edilen işletme olarak değerlendirilecektir.

Oysaki TFRS 11, diğer durum ve koşulların da değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Her ne kadar, ayrı bir finansal yapı oluşturulmuş olsa da, iş ortaklığının çıktıları, müşterek girişimciler tarafından belirli bir oranda paylaşılmaktadır. Bu durumda, müşterek girişimciler, iş ortaklığının nakit akımları üzerinde önemli bir güce sahip olmakta ve dolaylı olarak varlık ve yükümlülüklerini de kontrol etmektedirler. Bu durumda, TFRS 11, BOBİ FRS 11'den farklı olarak bu işletmeyi müşterek faaliyet olarak yorumlayacaktır.

3.12.3 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımların İlk Muhasebeleştirilmesi

3.12.3.1 Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetlerin ve Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS 11’de bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır.

TFRS 11.B33A uyarınca, bir müşterek faaliyette pay elde edildiğinde ve müşterek faaliyet tarafından yürütülen faaliyetler, TFRS 3 uyarınca bir iş teşkil ediyorsa, işletmelerin TFRS 3’de tanımlandığı şekliyle, iş birleşmesi muhasebesi uygulaması gerekir. İş birleşmesi sonucu ortaya çıkan şerefiye değerinin her sene 1 kere değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekmektedir.

3.12.3.2 Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler İlk Kayda Alma

İlk muhasebeleştirmedeki en önemli fark, TMS 28.32’de tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin ve koşullu borçların gerçeğe uygun değeri zorunlu iken, BOBİ FRS 10.21c paragrafına göre, dileyen işletmelerin iş birleşmesi esnasındaki BOBİ FRS’ye göre ölçülen net varlık değerlerini kullanabilmesidir.

3.12.4 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

3.12.4.1 Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetlerin ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi – Münferit Finansal Tablolar

Münferit finansal tablo düzenleyen işletmeler için, müşterek kontrol edilen faaliyetlerin ve müşterek kontrol edilen varlıkların muhasebeleştirilmesi, her iki standartta da aynıdır.

3.12.4.2 Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetlerin ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi – Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tablolarda, BOBİ FRS 11’deki müşterek kontrol edilen varlıklar ve faaliyetlerin muhasebesi ile TFRS 11’deki Müşterek Faaliyetlerin muhasebesi arasında önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

Hem münferit, hem de konsolide finansal tablolarda, müşterek faaliyete yapılan varlık satışının veya katılım paylarının muhasebeleştirilmesi ve müşterek faaliyetten varlık satın alınmasının muhasebeleştirilmesi, her iki standartta da aynıdır.

3.12.4.3 Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi – Münferit Finansal Tablolar

BOBİ FRS 11 uyarınca, işletmeler münferit finansal tablolarında, müşterek kontrol edilen işletmeleri maliyet bedeliyle veya özkaynak yöntemiyle ölçebilir. TMS 27.10'a göre, işletmeler bireysel finansal tablolarında, müşterek kontrol edilen işletmeleri, maliyet, özkaynak veya gerçeğe uygun değeri ile ölçmeyi tercih edebilir.

3.12.4.4 Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi – Konsolide Finansal Tablolar

Müştereken kontrol edilen işletmeler, konsolide finansal tablolarda, her iki standartta da özkaynak yöntemi kullanılarak raporlanır.

Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirmede yer alan farklılıklar, 3.11 İştiraklerdeki Yatırımlar bölümünde bahsedilen farklılıklarla aynıdır.

Bir iştirak, müşterek kontrol edilen işletmeye dönüşürse veya bir müşterek kontrol edilen işletme iştirake dönüşürse her iki standartta da iştirakteki paylar yeniden ölçülmez (TMS 28.24 ve BOBİ FRS 10.21 (h) (iva), 11.16).

Hem münferit, hem de konsolide finansal tablolarda, müşterek kontrol edilen işletmeye yapılan varlık satış, işletmeden varlık satın alınması veya katılım paylarının muhasebeleştirilmesi her iki standartta da aynıdır.

3.12.5 Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerin İştirake Dönüşmesi

Müşterek kontrol edilen bir işletmenin paylarında azalma olması ve iştirak niteliği kazanması durumunda, özkaynaklarda muhasebeleştirilen İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar kalemi, hisse payında azalma uyarınca Geçmiş Yıl Karları ve Zararlarına sınıflanır (BOBİ FRS 11.16, 10.21 (h) (iv)). TMS 28.25 uyarınca ise, diğer kapsamlı gelirdeki kazanç ve kayıplar, kar veya zarara yeniden

sınıflanabiliyorsa, hisse payındaki azalma ile orantılı olarak kar veya zarara yeniden sınıflandırılır. İki standarda göre de hisse kaybı esnasında, yatırım bedeli tekrar ölçülmez.

3.12.6 Müşterek Kontrol Edilen İşletmelerde Özkaynak

Yönteminin Bırakılması

Aşağıdaki konular haricinde, iki standarttaki muhasebeleştirme politikaları benzerdir.

a) BOBİ FRS 10.21 (h) (iii) paragrafı uyarınca, müşterek kontrol edilen işletme, bir finansal yatırım olarak haline gelirse, finansal yatırım gerçeğe uygun değerinden veya güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, özkaynak yatırıma son verildiği tarihteki defter değerinden finansal yatırımdaki paya isabet eden tutarı kadar ölçülür. Standartın, iiii) paragrafı, hisse payı azalması bir bedel karşılığı meydana gelmişse, kalan hisse paylarının gerçeğe uygun değerinin, alınan ve alınması beklenen bedelin satılan hisse paylarına bölünmesi ve birim hisse satış bedeli bulunması yoluyla ölçülebileceğini belirtmektedir. Öte yandan, bedel karşılığı olmayan hisse azalması veya gerçeğe uygun değeri yansıtmayan hisse satış bedeli olması durumunda iştirakin satış tarihindeki defter değerinin kullanılması gerektiği açıktır. TMS 28.22 (b) uyarınca, finansal yatırımdaki pay sadece gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

b) BOBİ FRS 10.21 (h) uyarınca, müşterek kontrol edilen işletme, finansal tablo dışı bırakıldığında veya finansal yatırıma dönüştüğünde, özkaynaklarda İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar kalemi altında gösterilen tutarlar, Korunma Yedeği ile ilgili olanlar haricinde, Geçmiş Yıl Kar veya Zararlarına sınıflanır. Korunma Yedeği ile ilgili olanlar, kar veya zarara sınıflanır. TMS 28.23 uyarınca, diğer kapsamlı gelirden takip edilen söz konusu paylar niteliklerine göre kar veya zarara veya Geçmiş Yıl Karlarına sınıflanır.

3.12.7 Açıklamalar

BOBİ FRS 26.7 (d)'ye göre, açıklama zorunluluğu müşterek girişimin adı, merkezi ve işletmenin pay oranı ile sınırlı tutulmuştur. Halka açık olmayan iştirak ve müşterek girişimlerin finansal sonuçlarına yer verilmesine ve önemli finansal kalemlerinin ayrı bir şekilde notlarda sunulmasına gerek bulunmamaktadır. TFRS 12'de, BOBİ FRS'ye nazaran bir çok konuda açıklama gerekliliği bulunmaktadır.

3.13 MADDİ DURAN VARLIKLAR

3.13.1 Amaç ve Kapsam

TFRS’de taşıyıcı bitkiler olarak isimlendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilirken (TMS 16.37), BOBİ FRS’de tarımsal faaliyetler bölümünün kapsamına girmektedir (BOBİ FRS. 7.3).

3.13.2 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

3.13.2.1 Maddi Duran Varlıkların İlk Kayda Alınması

BOBİ FRS 12 ve TMS 16 arasındaki muhasebeleştirme farkları aşağıda özetlenmiştir:

TMS 16.7 paragrafı uyarınca maddi duran varlıklarının finansal tablolara alınma şartları aşağıdaki gibidir:

(a) Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

(b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

BOBİ FRS’de maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi için yukarıda belirtilen TMS 16’daki şartlar yer almamaktadır.

TMS 16.11 uyarınca maddi duran varlık kalemleri, güvenlik ve çevresel sebeplerle olabilir. Bu yatırımlar işletmedeki diğer varlıkların ekonomik fayda üretmesi ile ilgili ise muhasebeleştirilir. BOBİ FRS bu konuda bir düzenlemeye bulunmamakla birlikte, BOBİ FRS 1.33’deki varlıkların tanımı yukarıdaki şartları sağlamaktadır.

3.13.2.2 Maddi Duran Varlıkların Sonraki Maliyetleri

Sonraki maliyetlere örnekler, TMS 16.13 ve 16.14’de yenileme yatırımları ve büyük çaplı kontroller olarak açıklanmış ve finansal tablolara alma şartlarını yerine getirdiklerinde muhasebeleştirilmeleri belirtilmiştir. BOBİ FRS 12.4 paragrafı da, varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı arttıran harcamaların varlığın defter değerine ilave edileceğini belirtmektedir. Bu tür harcamalar, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, yenileme harcamalarını ve büyük çaplı kontroller için yapılan harcamaları içermektedir. Dolayısıyla BOBİ FRS 12 ve TMS 16’daki sonraki maliyet kavramları birbiri ile örtüşmektedir.

Sadece, TMS 16.13 ve 16.14 maddelerinde, yenileme ve büyük çaplı kontroller muhasebeleştirildiğinde, yenilenen parçaların ve bir önceki kontrolden kalan herhangi bir maliyetin defter değerinin finansal tablo dışı bırakılması gerektiği belirtilmektedir. BOBİ FRS 12’de bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.

3.13.3 Maddi Duran Varlıkların Maliyet Unsurları

Hem BOBİ FRS hem de TFRS maddi duran varlık olarak kayıtlara alınabilecek bir kalemin maliyet bedeliyle ölçüleceğini belirtmektedir.

Maliyetin unsurları BOBİ FRS’de 12.7, 12.14A ve 12.14B paragraflarında, TFRS’de ise TMS 16.16 ve 16.17 paragraflarında düzenlenmiştir. TMS 16.16 (c) ve 12.14A maddesine göre, maddi duran varlığın maliyetine maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük maddi duran varlığın maliyetine girmektedir. Her iki standart da söz konusu yükümlülüğün ölçümünde Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardını referans olarak göstermektedir. TMS 37.45 ve 46 numaralı maddeleri yükümlülüğün bugünkü değerinden ölçülmesi gerektiğini belirtirken, BOBİ FRS 19.13 maddesi, işletmelerin bugünkü değer hesaplaması yapmadan karşılık tutarını ölçmelerine izin vermektedir. Sökme taşıma ve restorasyon ile ilgili yükümlülükler, genellikle uzun dönemli yükümlülüklerden oluştuğundan, bu yükümlülüğü bugünkü değeri üzerinden ölçmeyen BOBİ FRS kullanıcıları ile ölçen TFRS kullanıcılarının maddi duran varlık maliyetleri farklılık gösterebilir.

TMS 16.17 (a) maddesi doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler içerisinde doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetleri eklerken, BOBİ FRS’de bu madde yer almamaktadır.

TMS 16.19 ve 16.20 maddeleri maddi duran varlıkların maliyetlerine girmeyecek kalemleri detaylı açıklamış ve örnekler vermiştir. BOBİ FRS’de maliyet unsurlarına girmeyecek kalemlere özgü düzenlemeler mevcut değildir.

TMS 16.22 uyarınca, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. BOBİ FRS’de böyle bir hüküm yer almamaktadır.

3.13.4 Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme), Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler

TFRS Yorum 1 ve BOBİ FRS 12.14B maddeleri, hizmetten çekme, restorasyon ve benzeri yükümlülüklerdeki değişimlerin muhasebeleştirme esaslarını ele almaktadır.

TFRS Yorum 1.5 uyarınca, ilgili varlık maliyet yöntemi ile ölçülüyorsa, sonraki dönemlerde restorasyon ve benzeri yükümlülüklerdeki değişimler cari dönemde ilgili varlığın maliyetine eklenir veya düşülür. Eğer düzeltme, ilgili varlığın maliyetini eksi değere taşıyacaksa, maliyetlerden ancak sıfır değeri olana kadar ki düzeltme yapılır, geri kalan düzeltme kar veya zarar tablosuna aktarılır. BOBİ FRS'deki hükümler de benzerdir.

TFRS Yorum 1.6 ve BOBİ FRS 12.14B (b) maddeleri ilgili varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre ölçülmesi durumunda benzer hükümler taşımaktadır. Ancak, TFRS Yorum 1.6 (b) maddesine göre, yükümlülükte meydana gelen azalma maliyet modeli çerçevesinde muhasebeleştirilmiş olacak olan defter değerini aşarsa, söz konusu aşan tutar derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir. BOBİ FRS'de bu yönde bir hüküm yer almamaktadır.

TFRS Yorum 1.7'ye göre, ilgili varlığın düzeltilen amortismanına tabi tutarı, yararlı ömrü uyarınca amortismanına tabi tutulur. BOBİ FRS'de bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır.

TFRS Yorum 1.8 uyarınca, iskonto edilmiş yükümlülüğün, periyodik olarak çözülmesi sonucu ortaya çıkan finansman giderleri, ilgili varlığın maliyetine ilave edilmez. Bu tutar, kar veya zararda muhasebeleştirilir. Bu konuda BOBİ FRS'de ayrıca bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, BOBİ FRS 19.15 paragrafı, karşılıklarda geçen zamanı yansıtan artışların finansman giderlerinde dikkate alınmasını gerektirmektedir.

3.13.5 Maddi Duran Varlıkların İlk Ölçümü

TMS 16.23 uyarınca bir maddi duran varlığın maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin değer eş tutarıdır. BOB FRS 12.9 uyarınca bir yıl ve daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. 1 yıldan uzun vadeli bir satınalma söz konusu ise TMS 16 ve BOBİ FRS'deki ölçüm benzerdir.

TMS 16.24 uyarınca, parasal olmayan bir varlık ile parasal olan bir varlık karşılığında veya sadece parasal olmayan varlık karşılığında elde edilen bir maddi duran varlığın maliyeti, parasal olan veya olmayan kalemlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. BOBİ FRS’de ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri ile parasal kalemin gerçeğe uygun değeri toplanarak ölçülür (BOBİ FRS 12.12, 12.13). TMS 16.24, eğer elde edilen varlığın gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa, maliyetin elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülmesine izin vermektedir.

BOBİ FRS 12.13, birden fazla maddi duran varlığın birlikte edinilmesi durumunda, her bir maddi duran varlığın maliyetinin toplam maliyet bedelinin ilgili varlıkların piyasa fiyatları uyarınca dağıtılması yoluyla elde edileceğini belirtmektedir. Ancak, BOBİ FRS’de piyasa fiyatı ile ilgili bir tanımlama bulunmamaktadır. TMS 16’da böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.13.6 Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü

Her 2 standartta da maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmeden sonra birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirilmiş maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden gösterilir.

Yeniden değerlendirme yöntemine özgü farklılıklar:

Yeniden değerlemede kullanılan gerçeğe uygun değer kavramı 2 standart için de farklıdır. TMS 16, TFRS 13’de belirtilen gerçeğe uygun değer kavramını kullanırken, BOBİ FRS, BOBİ FRS 9.27-9.29 paragraflarında belirtilen tanımları kullanmaktadır. Bu tanımlar incelendiğinde 2 standarda göre de gerçeğe uygun değer ölçümünde önemli bir farklılık beklenmemektedir.

BOBİ FRS yeniden değerlemenin kimler tarafından belirleneceğine yönelik kriterler getirirken (BOBİ FRS 12.17), TMS 16’da böyle bir hüküm bulunmamaktadır.

TMS 16.35 uyarınca, bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerlendirme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

(a) Brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Örneğin, brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa verileri dikkate alınarak veya defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilebilir. Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer

düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir ya da

(b) Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir.

BOBİ FRS’de yeniden değerlendirme sonucu brüt defter değerinin ve birikmiş amortisman ve değer düşüklüklerinin nasıl gösterileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

TMS 16.41’e göre, bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal tablo dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. BOBİ FRS 12.20 uyarınca ilgili varlık finansal tablo dışı bırakıldığında yeniden değerlendirme yedeğinde bulunan birikmiş tutar, Geçmiş Yıl Kar veya Zararları kalemine aktarılır. Yani, her iki standart da bu konuda benzer hükümlere sahiptir.

TMS 16.41 uyarınca, yeniden değerlendirme artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da Geçmiş Yıl Kar veya Zararlarına aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. BOBİ FRS’de böyle bir seçimlik hak tanınmamıştır.

3.13.7 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

TMS 16.51’e ve 16.61’e göre, bir varlığın kalıntı değeri, yararlı ömrü ve amortisman yöntemi en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmelidir. BOBİ FRS 12.31’e ve 12.28’e göre ise, varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen ölçüde aşınma ve yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde ve ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklinde bir değişiklik olduğu takdirde varlığın faydalı ömrü, kalıntı değeri ve amortisman yöntemi değişebilir.

TMS 16.53 ve BOBİ FRS 12.27 karşılaştırıldığında, kalıntı değerinin BOBİ FRS’de daha önemsiz olduğu izlenimine ulaşılmaktadır. TMS 16.54 uyarınca, kalıntı değerinin gözden geçirilmiş tutarı varlığın net defter değerinden daha yüksek veya eşit olursa, işletme amortisman ayırmayı bırakır. BOBİ FRS’de böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

TMS 16.55 uyarınca, varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak

sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. BOBİ FRS’de satış amaçlı elde tutulan varlık sınıflandırması ve standardı olmadığı için, satış amaçlı duran varlıklar amortismanına tabii tutulur.

TMS 16.59 uyarınca, arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabii tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır. BOBİ FRS, arsaların kısıtlı yararlı ömürleri olabileceğinden bahsetmemektedir.

BOBİ FRS 12.26 ve TMS 16.55 maddeleri uyarınca bir varlığın amortismanına tabii tutulması varlık kullanılabilir olduğunda başlar ve varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı tarihte durdurulur (TMS 16’da satış amaçlı elde tutulan varlık olması durumu haricinde). Bu ifade amortisman hesaplanırken kıst yönteminin kullanılacağına işaret etmektedir. Yine de, BOBİ FRS 12.26’da kıst yönteminin kullanılması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

3.13.8 Maddi Duran Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Finansal tablo dışı bırakılma kriterleri 2 standartta da benzerdir. Ancak, TFRS’de BOBİ FRS’de yer almayan ama finansal tablo dışı bırakmada önemli etkisi olabilecek aşağıdaki ek maddeler yer almaktadır:

- a) TMS 16.69’a göre, bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması, çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılma tarihi TFRS 15’te yer alan, bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, teslim alan kişinin varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. TMS bu hükümle, maddi duran varlığın teslim kriterlerini detaylandırmıştır.
- b) TMS 16.70 uyarınca, işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri

finansal tablo dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir. Bu hükümle beraber TMS 16, yenileme yatırımları yapıldığında yenileme yatırımı ile ilgili eski maddi duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasını şart koşturmaktadır. Yüksek oranlı yenileme yatırımı yapıldığında bu düzenlemenin mali tablolar üzerine etkisi önemli olabilir.

c) TMS 16.72 uyarınca, bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayba dâhil edilecek bedel, TFRS 15'in 47-72 paragraflarındaki işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç ya da kayba dâhil edilen tahmini bedelde meydana gelen sonraki değişimler, TFRS 15'in işlem bedelindeki değişimlere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir. Buradan hareketle, işlem bedelindeki değişikliğin edim yükümlülükleri birden fazla ise hepsine dağıtılacağını ve hasılat dışında yatırım faaliyetlerinden gelirler veya giderler içerisinde muhasebeleştirileceğini söyleyebiliriz.

d) BOBİ FRS 12.34 maddesi, maddi duran varlık satışından doğan kazanç ve kayıpların kar veya zarar tablosuna aktarılmasını belirtmiş ama brüt gösterim kullanılarak hasılat kaleminin kullanılmamasını yasaklamamıştır. TMS 16.68 maddesi hasılat kaleminin kullanılmamasını ve TMS 16.71 maddesi ise net gösterimde bulunulmasını belirtmektedir.

3.13.9 Açıklamalar

TMS 16'da yer alan ama BOBİ FRS 12'de yer almayan açıklama maddeleri aşağıdaki gibidir:

- a) Kullanılan amortisman yöntemleri,
- b) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;
- c) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler
- d) Kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.
- e) Kalıntı değer, faydalı ömür, amortisman yöntemleri ve maddi duran varlıkların sökülmesi, taşınması ve restorasyonuna ait tahmini maliyetlerde, muhasebe tahminlerinde değişiklik olursa bu değişikliklerin açıklanması.

3.14 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

3.14.1 Amaç ve Kapsam

TMS 40.10 paragrafına göre, hem faaliyet amaçlı hem de kira geliri amaçlı kullanılan bir gayrimenkulde, bölümler birbirinden bağımsız olarak satılabiliyorsa, işletme bölümleri ayrı ayrı muhasebeleştirir. Eğer bölümler bağımsız olarak satılamıyorsa, işletme faaliyet amaçlı kullanılan bölümün önemsiz olması durumunda tüm gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirir. BOBİ FRS 13.4 uyarınca, birbirinden bağımsız olarak satılmalarının ya da finansal kiralama yoluyla kiralananlarının mümkün olması durumunda, ilgili gayrimenkulün yatırım amacıyla elde tutulan bölümü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak, diğer bölümü ise maddi duran varlık olarak dikkate alınır. Dolayısıyla, BOBİ FRS ve TFRS hükümleri benzerdir.

BOBİ FRS 13.2 ve TMS 40.5'e göre, yatırım amaçlı gayrimenkullerin işletme tarafından kullanım amaçları aynıdır.

Ancak, TMS 40.5, yatırım amaçlı gayrimenkulü, sahibi tarafından veya kullanım hakkı varlığı olarak kiracı tarafından kullanılan gayrimenkuller olarak tanımlarken, BOBİ FRS 13.3, bu gayrimenkullerin işletmenin mülkiyetinde ve kiracı tarafından finansal kiralama yoluyla elde tutulan varlıklar olarak tanımlamıştır. BOBİ FRS 13.6 paragrafı ise, faaliyet kiralaması yoluyla kiralanan varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi durumunda, bu gayrimenkullere ilişkin hakların yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmasına müsaade etmektedir. Ancak, burada seçimlik bir hak söz konusudur. İşletmeler, bu gayrimenkule ilişkin haklarını isterlerse yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmayabilirler.

TMS 40.15 numaralı paragrafı, konsolide finansal tablolarda işletmelerin ana ortaklıklarına ve bağlı ortaklıklarına kullandıkları gayrimenkullerin nasıl sınıflandırması konusuna açıklık getirmiştir. Buna göre konsolide finansal tablolarda bu gayrimenkuller, maddi duran varlık olarak, münferit finansal tablolarda ise yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanır. BOBİ FRS bu konuda bir açıklama yapmamıştır.

3.14.2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 40.16 uyarınca, yatırım amaçlı gayrimenkulün ilk kayda almadaki muhasebeleştirme kıstasları ile maddi duran varlıkların muhasebeleştirme kıstasları birbirlerine benzerdir. BOBİ FRS ise ilk kayda almada maliyet bedeli ölçülmesini gerektirirken, bunun dışında ilave bir kıstas sunmamaktadır.

TMS 40.19 uyarınca, yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme yoluyla elde edilmiş olabilir. Finansal tablolara alma ilkesi uyarınca işletme, finansal tablolara alma koşullarını sağlaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini, ilgili maliyetin gerçekleştiği tarihte söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave eder. Yenilenmiş bölümlerin defter değerleri ise finansal tablo dışı bırakılır. BOBİ FRS’de yenilenen bölümlerin ve yenilenmiş bölümlerin muhasebeleştirme esaslarına değinilmemiştir.

3.14.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolara Alma Sırasında Ölçümü

TMS 40.23 uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine, ilk tesis maliyetleri, gayrimenkulün planlanan kullanım düzeyine ulaşmasından önce ortaya çıkan faaliyet zararları ve gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan olağandışı miktarda artık malzeme ile olağandışı miktarda kullanılan işçilik veya diğer kaynaklar eklenemez. Özellikle, çeşitli sebeplerden inşası uzun süren gayrimenkullerde bu kıstaslar önem arz edebilir. BOBİ FRS’de bu konu ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.

TMS 40.24 uyarınca vadeli satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm değerinin peşin bedel üzerinden yapılması gerekir. BOBİ FRS uyarınca 1 yıldan kısa vadeli satın almalarda ödenen veya ödenmesi beklenen nakit bedeli, 1 yıldan uzun vadeli alımlarda ise vade farkı ayrıştırılarak peşin değer esas alınır.

TMS 40.27 uyarınca parasal olmayan bir varlık ile parasal olan bir varlık karşılığında veya sadece parasal olmayan varlık karşılığında elde edilen bir yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti, parasal olan veya olmayan kalemlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. BOBİ FRS’de ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri ile parasal kalemin gerçeğe uygun değeri toplanarak ölçülür (BOBİ FRS 12.12, 12.13). TMS

40.27, eğer elde edilen varlığın gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa, maliyetin elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülmesine izin vermektedir.

3.14.4 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolara Alınma Sonrasında Ölçümü

Yatırım amaçlı gayrimenkuller her 2 standartta da ilk muhasebeleştirilmeden sonra maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilir.

TMS 40.31 uyarınca, gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin ihtiyaca daha uygun bir sunum sağlama ihtimali oldukça düşüktür. Ayrıca, TMS 40.55'e göre, yatırım amaçlı bir gayrimenkul daha önce gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüşse, söz konusu gayrimenkul elden çıkarılana kadar veya kullanım şekli değişene kadar, karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha zor edilebilir hale gelmiş olsa dahi, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye devam eder. BOBİ FRS'de de yatırım amaçlı gayrimenkullerde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanıldı ise, tekrar maliyet yöntemine dönülmesi yasaktır. Sonuçta, BOBİ FRS 13 gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine dönmeyi kabul etmemekte, TMS 40 ise tercih etmemektedir.

TMS 40.32, tüm işletmelerin, ölçüm (işletmenin gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda) veya açıklama (işletmenin maliyet yöntemini kullanması durumunda) amacıyla, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerini ölçmesini gerektirir. BOBİ FRS'de işletme, maliyet yöntemini seçmesi durumunda yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini dipnotlarda açıklamak zorunda değildir.

TMS 40.32 ve BOBİ FRS 13.11 paragrafları yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlemesi ile ilgili olarak, zorunlu olmamakla birlikte, değerlemenin, konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip olan ve gayrimenkulün sınıfı ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılmasını teşvik etmektedir ama işletmeden bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından değerlemenin yapılmasına da izin vermektedir.

TMS 40.40, yatırımın amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin TFRS 13 hükümlerine göre ölçülmesini ve mevcut kiralamalardan elde edilen kira gelirlerini ve piyasa katılımcılarının yatırım amaçlı gayrimenkulleri mevcut piyasa koşullarında

fiyatlandırırken kullanacakları diğer varsayımları dikkate almasını gerektirmektedir. BOBİ FRS 13.9'a göre gerçeğe uygun değerin tespitinde BOBİ FRS 9.27, 9.28 ve 9.29 paragrafları dikkate alınır.

BOBİ FRS 13.5 uyarınca, gerçeğe uygun değerinden gösterilen gayrimenkuller için borçlanma maliyetleri aktifleştirilmez. TMS 23.4 (a) uyarınca, bu konu isteğe bağlı bir tercihtir.

TMS 40.50 uyarınca, işletme, gerçeğe uygun değer yöntemi kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerini belirlerken, ayrı olarak varlık veya yükümlülük şeklinde finansal tablolara almış olduğu varlık veya yükümlülükleri ikinci kez hesaplamalara dâhil etmez. BOBİ FRS'de de benzer hükümler yer almaktadır.

BOBİ FRS 13.10 uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa da, yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan ölçülemeyenler maliyet bedeliyle ölçülür. TMS 40.55 uyarınca, daha önce gerçeğe uygun değerinden ölçülmüş olan bir gayrimenkul elden çıkarılana veya sınıf değiştirilene kadar değerlemeye baz olan veriler azalsa dahi gerçeğe uygun değerinden ölçülür. TMS 40.53'e göre ancak yatırım amaçlı gayrimenkul ilk defa edinildiğinde ve aşağıdaki şartların gerçekleşmesi ile gerçeğe uygun değer istisnası mümkün olabilir.

a) Karşılaştırılabilir gayrimenkullerin aktif bir piyasası olmadığında (örneğin, yakın zamanda az sayıda işlem gerçekleştiğinde, fiyat kotasyonları güncel olmadığında veya gözlemlenebilir işlem fiyatları satıcının baskı altında satış yaptığını gösterdiğinde) ve

b) Alternatif güvenilir gerçeğe uygun değer ölçümü (örneğin indirgenmiş nakit akış projeksiyonları) mümkün olmadığında ortaya çıkar.

TMS 40.53 uyarınca, yapılmakta olan yatırım amaçlı gayrimenkuller, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülünceye veya inşaat tamamlanıncaya kadar (hangisi önce gerçekleşirse), maliyet bedeli üzerinden ölçülebilir. BOBİ FRS, yapılmakta olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir düzenlemeye gitmemiştir.

3.14.5 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değişikliği

TFRS ve BOBİ FRS benzerdir.

TMS 40.57 paragrafı transferlerle ilgili daha fazla örnek sunmuştur.

BOBİ FRS 13.20 paragrafı, yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerleriyle ölçüldüğünde ve stokların yatırım amaçlı gayrimenkullere transferi söz konusu ise, stokların gerçeğe uygun değeri ile maliyeti arasındaki farkın transfer esnasında satışların maliyeti hesabına sınıflandırılmasını istemektedir. TMS 40 bu konuda bir hükümde bulunmamıştır.

3.14.6 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Finansal Tablo Dışı

Bırakma

BOBİ FRS ve TFRS'deki finansal tablo dışı bırakma hükümleri benzerdir.

Ayrıca, TMS 40, BOBİ FRS'de yer almayan aşağıdaki hususlara açıklık getirmiştir.

a) Elden çıkarılma tarihi: TFRS 15'te yer alan bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, gayrimenkulü alan tarafın varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir (TMS 40.67).

b) Yenileme yatırımları: yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen kısmının maliyetinin ilgili gayrimenkulün defter değerine eklenmesi durumunda, yenilenmiş kısmın defter değeri finansal tablo dışı bırakılır. Maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırım amaçlı bir gayrimenkul açısından, yenilenmiş kısım ayrı olarak amortismanına tabi tutulmamış olabilir. Yenilenmiş kısmın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenmiş kısmın edinim veya inşa tarihindeki maliyetinin belirlenmesinde bir gösterge olarak kullanılabilir (TMS 40.68).

c) Satış veya kullanım dışı bırakılmasında doğan kazanç ve kaybın belirlenmesi: Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün finansal tablo dışı bırakılması sonucunda ortaya çıkan kazanç veya kayba dâhil edilecek tutar, TFRS 15'in 47-72'nci paragraflarında yer alan işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç veya kayba dâhil edilen tahmini tutarda meydana gelen sonraki değişiklikler, TFRS 15'in işlem bedelinde meydana gelen değişikliklere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir (TMS 40.70).

d) Değer düşüklüğü: TMS 16 ile aynı hükümler bulunmaktadır.

3.14.7 Açıklamalar

TMS 40'da yer alan ama BOBİ FRS 13'de yer almayan açıklama maddeleri aşağıdaki gibidir:

Hem gerçeğe uygun değer yöntemini, hem de maliyet yöntemini uygulayanların vermesi gereken açıklamalar:

a) Gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet yöntemini mi uyguladığını (TMS 40.75).

b) Sınıflandırma işleminin zor olduğu durumlarda (bakınız: 14'üncü paragraf) yatırım amaçlı gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden ve olağan iş akışı içinde satılmak için elde tutulan gayrimenkulden hangi kıstaslar çerçevesinde ayırt edildiğini (TMS 40.75).

c) Yatırım amaçlı gayrimenkulden elde edilen kira gelirleri (TMS 40.75);

d) Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı gayrimenkulden kaynaklanan doğrudan faaliyet giderleri (bakım ve onarım giderleri dâhil) ve dönem içinde herhangi bir kira geliri elde edilememiş yatırım amaçlı gayrimenkulden kaynaklanan doğrudan faaliyet giderleri (bakım onarım giderleri dâhil) (TMS 40.75).

e) Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınmasına, inşa edilmesine veya geliştirilmesine ya da bakım, onarım veya iyileştirilmesine ilişkin sözleşmeye bağlı mükellefiyetler (TMS 40.75).

Gerçeğe uygun değer yöntemini uygulayan işletmenin vermesi gereken açıklamalar:

a) Finansal tablolara alınmış olan varlık ve yükümlülüklerin mükerrer bir biçimde finansal tablolarda yer almasını önlemek amacıyla yapılan finansal tablolardaki ve değerlendirme tablolarındaki düzeltmelere yönelik bilgiler (TMS 40.77).

b) Gerçeğe uygun değer üzerinden izlenmeyen yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılması sırasında: İşletmenin gerçeğe uygun değer üzerinden izlenmeyen yatırım amaçlı bir gayrimenkulü elden çıkarmış olduğu, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün satış anındaki defter değeri ve finansal tablolara alınan kazanç veya kayıp tutarı (TMS 40.78).

Maliyet yöntemini uygulayan işletmenin vermesi gereken açıklamalar:

a) Kullanılan amortisman yöntemi, yararlı ömür veya kullanılan amortisman oranları (TMS 40.79).

b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin açıklanması. Eğer belirlenemiyorsa, tanımı, sebepleri, mümkün olması durumunda, gerçeğe uygun değer in gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmini değer aralıkları.

3.15 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

3.15.1 Amaç ve Kapsam

TMS 38 ve BOBİ FRS 14'ün kapsama yönelik hükümleri büyük oranda benzerdir. TMS 38'de kapsamla ilgili yer alan ama BOBİ FRS 14'de yer almayan hususlar aşağıdaki gibidir:

a) Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar TMS 36 kapsamı dışında değerlendirilmiştir. BOBİ FRS 14.5 nolu maddede, madenler üzerindeki hakların ve maden kaynaklarının kapsam dışında olduğu belirtilmiştir. TMS 38, kapsam dışındaki konulara petrol, doğalgaz ve yenilenemeyen kaynakları da ekleyerek kapsam dışı konularını genişletmiştir.

b) TMS 38.3.h uyarınca, TFRS 5 kapsamında satış amacıyla elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar, kapsam dışına alınmışken, BOBİ FRS'de satış amacıyla elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar kapsam içerisinde yer almaktadır.

c) TMS 38.5 nolu madde, TMS 38'in reklam, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulandığını belirtmektedir.

d) TMS 38.6 nolu madde, lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin hakların kapsam içerisinde olduğunu belirtmektedir.

BOBİ FRS 14.22 maddesi kripto paraların bu bölüm içerisinde değerlendirildiğinden bahsetmektedir. TFRS içerisinde kripto varlıkların hangi bölümde değerlendirileceği kesin değildir. Bu açıdan kripto varlıkların sınıflaması ve ölçümü iki standart içerisinde farklılık oluşturabilir.

3.15.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların

Muhasebeleştirilmesi

TMS 38.12, TMS 38.13-16 paragrafları ve TMS 38.17 paragrafı uyarınca, bir maddi olmayan duran varlığın kayıtlara alınabilmesi için tanımlanabilir (belirlenebilir) olması, işletmenin kontrolünde olması ve gelecekte ekonomik yararlar sağlaması gerekmektedir. Ayrıca, TMS 38.21 paragrafı uyarınca, bir maddi duran varlık, varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel

olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS’de ise maddi olmayan duran varlıkların kayıtlara alınabilmesi için sadece tanımlanabilir olması şartı üzerinde durulmuştur. İşletmenin kontrolünde olması ve gelecekte ekonomik fayda sağlaması gibi şartlarla ilgili açıklama yapılmamıştır. Kavramsal Çerçeve’deki varlık tanımı gereği bu şartların BOBİ FRS’deki bir varlıkta aranması gerekir, ancak BOBİ FRS’nin özellikle maddi olmayan duran varlıklarda çok önemli bir kavram olan kontrol kavramı üzerinde durması finansal tablo kullanıcılarına daha iyi hizmet edebilir.

TMS 38.23 paragrafı, diğer standartlardaki varlık tanımlarından farklı olarak, maddi olmayan duran varlıkların gelecekteki ekonomik faydalarının belirlenmesinde harici kanıtlara daha fazla ağırlık verilmesini gerektirmektedir. BOBİ FRS’de gelecekteki ekonomik faydalarla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır.

3.15.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ölçümü

3.15.3.1 Ayıri Olarak Elde Edilen Varlıkların Ölçümü

Hem TMS 38, hem de BOBİ FRS 25-28 paragraflarına göre, ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme kriterleri benzerdir.

TMS 38.32 paragrafı gereği vadeli maddi olmayan duran varlık alımları, peşin fiyat üzerinden muhasebeleştirilir. BOBİ FRS 14.19 gereği, sadece 1 yıldan uzun vadeli maddi olmayan duran varlık alımları vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülür. 1 yıldan kısa vadeli varlıklar ise ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür.

3.15.3.2 İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Edilen Varlıkların Ölçümü

TMS 38.33 uyarınca, bir maddi olmayan duran varlık işletme birleşmesi sırasında elde edildiyse, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. TMS 38.35’e göre, varlığın ayrıştırılabilir olması veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyor olması durumunda, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini ölçmek için yeterli bilgi mevcuttur. BOBİ FRS 14.11’a göre, maddi olmayan duran varlık işletme birleşmesi esnasında elde edildi ise maliyet bedeli, İş Birleşmeleri

bölümüne göre edinim tarihindeki bedeldir. BOBİ FRS 21.22 paragrafı, edinen işletmenin, edinilen işletmenin birleşme tarihinde finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerini kayda alamayacağını belirtmektedir. Bu durumda, birleşme tarihinde edinilen işletmedeki bir maddi olmayan duran varlık ayrıştırılabilir veya sözleşmeden ya da yasal haklardan kaynaklanıyor olsa dahi edinilen işletmenin finansal durum tablosunda yer almıyorsa, BOBİ FRS uyarınca kayıtlara alınmaz. Söz konusu durum özellikle büyük işletmelerin dâhil olduğu işletme birleşmelerinde BOBİ FRS ve TFRS arasında önemli bir fark ortaya çıkaracaktır.

3.15.3.3 Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma ve Geliştirme Projesi İle İlgili Daha Sonraki Harcamalar

BOBİ FRS’de bu harcamaların muhasebesi ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

TMS 38.43 uyarınca, araştırma harcaması olması durumunda bu harcamalar giderleştirilir. TMS 38.57 nolu paragrafta yer alan geliştirme harcaması kriterlerini sağlamıyorsa giderleştirilir. Eğer sağlıyorsa, aktifleştirilir.

3.15.3.4 Devlet Teşviki Yoluyla Elde Etme

TMS 38.44 uyarınca, devlet teşvikleri gerçeğe uygun değerinden ya da amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS’de bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, BOBİ FRS 16.8 uyarınca devlet teşvikleri kapsamında alınan ve alınacak olan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesine izin verilmemektedir. Bu durumda, BOBİ FRS uyarınca maddi olmayan duran varlık olarak alınan bir devlet teşviki, devlet teşvikinin nominal bedeline amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler ilave edilmek suretiyle ölçülemez.

3.15.3.5 Varlıkların Takası Yoluyla Elde Etme

Eğer, bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. Bu durumda, BOBİ FRS ve TFRS’de hükümler birbirinden farklılık arz etmektedir.

BOBİ FRS 14.12 uyarınca, edinilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Eğer parasal olmayan kalemin yanı sıra bir de verilen veya alınan parasal kalem söz konusu ise, toplam bedel, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenerek veya çıkarılarak bulunur.

TMS 38.45 paragrafına göre, bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, (a) takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya (b) elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

3.15.3.6 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

3.15.3.6.1 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Araştırma Safhası

BOBİ FRS 14 ve TMS 38’in araştırma safhası ile ilgili hükümleri aynıdır. Sadece TMS 38.56 paragrafı BOBİ FRS’den farklı olarak, araştırma faaliyetleri ile ilgili örneklere yer vermiştir.

3.15.3.6.2 İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Geliştirme Safhası

TMS 38 ve BOBİ FRS 14’ün geliştirme safhasındaki maliyetleri finansal tablolara almasına yönelik hükümleri benzerdir.

BOBİ FRS 14.19, bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasına yönelik işletme içi bir projenin araştırma safhasıyla geliştirme safhasının ayırt edilememesi durumunda, harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır. TMS 38.53’de de aynı hüküm bulunmaktadır.

TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar- İnternet Sitesi Maliyetleri uyarınca, bir işletmenin içeriden veya dışarıdan erişim amacıyla ve geliştirme işlemi sonucunda oluşturulmuş bulunan internet sitesi, TMS 38 hükümlerine tabi olan ve işletme içerisinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlıktır. Bununla beraber işletme, sadece ürün ve hizmetlerinin promosyonu ve reklamı için geliştirdiği internet sitesi örneğinde olduğu gibi, gelecekteki muhtemel ekonomik faydaları nasıl sağlayacağını gösterme imkânına sahip değilse, gerçekleştirdiği harcamaları giderleştirir (TMS Yorum 32.8). Sonuç olarak, internet sitesi maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi için hasılatla doğrudan bir ilişkisinin

gösterilebilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.15.3.7 Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

BOBİ FRS 14.21 uyarınca, maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür. TMS 38.72 uyarınca, maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirme sonrasında BOBİ FRS’de tanımlanan maliyet yöntemi ile aynı olarak veya BOBİ FRS’de seçimlik hak olarak sunulmayan yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçülebirlirler. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, diğer maddi olmayan duran varlıklar da aktif bir piyasası olma koşulu ile yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilir.

TMS 38’de yer alan yeniden değerlendirme yönteminin ölçülmesi TMS 16 Maddi Duran Varlıklar’da yer alan yeniden değerlendirme yöntemi ile benzerdir.

3.15.4 Sınırlı Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Amortismanı

BOBİ FRS’de ve TFRS’de maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerine ilişkin tanımlar benzerdir. Ayrıca, TMS 38.90 paragrafı, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi için detaylı örnekler sunmaktadır.

Bununla birlikte, TMS 38.91 paragrafı, maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün belirsiz olmasının sınırsız olduğu manasına gelmediğinin altını çizmektedir. TMS 38.92 paragrafı ise özellikle teknolojik gelişmeler dolayısıyla birçok maddi olmayan duran varlığın eskime tehdidi altında olduğunu ve faydalı ömürlerinin kısa olarak belirlenmesi gerektiği savunmaktadır.

BOBİ FRS, maddi olmayan duran varlıkların amortismanının hesaplanmasında gün bazında kıst yönteminin kullanılması istenmektedir. TMS 38’de kıst yönteminin bazı ile ilgili olarak bir hüküm bulunmamaktadır.

TMS 38.97 uyarınca, itfa işlemi, ilgili varlığın TFRS 5’e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur. BOBİ FRS’de ise satış amaçlı elde tutulan varlıklar ile ilgili bir

düzenleme olmadığından, bir maddi olmayan duran varlık satış amaçlı duran varlık özelliğini taşısa dahi itfa payı ayrılmaya devam edilir.

TMS 38.103 uyarınca, kalıntı değerin varlığın defter değerinden daha fazla olduğu tahmin edildiğinde, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe itfa payı kayıtlara alınmaz. BOBİ FRS’de bu yanda bir düzenleme bulunmamaktadır.

TMS 38.104’e göre, varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. BOBİ FRS 14.31 uyarınca itfa süresi, yöntemi ve kalıntı değerin değiştirilmesi için göstergelerin olması gerekmektedir. BOBİ FRS her yıl gözden geçirme istememektedir.

3.15.5 Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar

BOBİ FRS 14.33 uyarınca sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar en az 5 seneden az olmamak, en çok da 10 seneyi aşmamak suretiyle itfa edilirler. Bu hükmün tek istisnası itfa edilmeyen kripto paralardır. TMS 38.107 uyarınca sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmezler, ancak TMS 38.108 numaralı paragrafı, sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların her yıl bir defa veya değer düşüklüğü göstergeleri olduğunda, değer düşüklüğü testine tabi olmasını gerektirmektedir.

Hem TMS 38.109 paragrafı, hem de BOBİ FRS 14.34 paragrafı sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin her sene gözden geçirilmesini istemektedir. Buna ek olarak, TMS 39.110 paragrafı, daha önce sınırsız ömre sahip olan değerlendirilen bir varlığın sınırlı bir ömre sahip olması durumunda, bunun bir değer düşüklüğü göstergesi olduğunu ve değer düşüklüğü testine tabi olması gerektiğini belirtmektedir.

3.15.6 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tablo dışı bırakılma kriterleri 2 standartta da benzerdir. Ancak, TFRS’de BOBİ FRS’de yer almayan ama finansal tablo dışı bırakmada önemli etkisi olabilecek aşağıdaki ek maddeler yer almaktadır:

a) TMS 38.114'e göre, bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması, çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılma tarihi TFRS 15'te yer alan, bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, teslim alan kişinin varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. TMS bu hükümle, maddi olmayan duran varlığın teslim kriterini detaylandırmıştır.

b) TMS 38.115 uyarınca, işletmenin maddi olmayan duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal tablo dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir. Bu hükümle beraber TMS 38, yenileme yatırımları yapıldığında yenileme yatırımı ile ilgili eski maddi olmayan duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasını şart koşmaktadır. Yüksek oranlı yenileme yatırımı yapıldığında bu düzenlemenin mali tablolar üzerine etkisi önemli olabilir.

c) TMS 38.116 uyarınca, bir maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayba dâhil edilecek bedel, TFRS 15'in 47-72 paragraflarındaki işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç ya da kayba dâhil edilen tahmini bedelde meydana gelen sonraki değişimler, TFRS 15'in işlem bedelindeki değişimlere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir. Buradan hareketle, işlem bedelindeki değişikliğin edim yükümlülükleri birden fazla ise hepsine dağıtılacağını ve hasılat dışında yatırım faaliyetlerinden gelirler veya giderler içerisinde muhasebeleştirileceğini söyleyebiliriz.

BOBİ FRS 14.37 maddesi, maddi olmayan duran varlık satışından doğan kazanç ve kayıpların kar veya zarar tablosuna aktarılmasını belirtmiş ama brüt gösterim kullanılarak hasılat kaleminin kullanılmamasını yasaklamamıştır. TMS 38.113 maddesi ise hasılat kaleminin kullanılmasını yasaklamıştır.

3.15.7 Açıklamalar

Açıklamalar bölümüne, TMS 38’de 118 ve 128 nolu paragraflar arasında değinilmiştir. BOBİ FRS’de ise maddi olmayan duran varlıklarla ilgili açıklamalara 26.7 bölümü s, ş, t ve u maddelerinde değinilmiştir.

TMS 38’de yer alan ancak BOBİ FRS 14’de yer almayan açıklama maddeleri aşağıdaki gibidir:

a) Yararlı ömrün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu; sınırlı ise yararlı ömür miktarı veya kullanılan itfa oranı (TMS 38.118 (a)),

b) Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi (TMS 38.118 (b)),

c) Dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin aşağıdaki detayları içeren mutabakatı:

i) İşletme içerisinde oluşturulanlar, ayrıca elde edilenler ve işletme birleşmelerinden elde edilenler ayrı ayrı belirtilmek suretiyle, ilaveler (TMS 38.118 (e) (i)) (BOBİ FRS’de ilavelerin gösterilmesi zorunlu olup ayrı olarak belirtilmelerine gerek yoktur),

ii) TFRS 5’e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dâhil olan varlıklar ve diğer elden çıkarma işlemleri (TMS 38.118 (e) (ii)) (BOBİ FRS’de elden çıkarılan varlıkların gösterilmesi zorunludur ancak satış amaçlı duran varlıklar tanımı mevcut değildir),

iii) Finansal tabloların; finansal tablolarda kullanılan para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları (TMS 38.118 (e) (vii)),

ç) Sınırsız bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık açısından, varlığın defter değeri ve sınırsız yararlı ömür değerlendirmesini destekleyen nedenler. İşletme, söz konusu nedenleri açıklaması sırasında, ilgili varlığın sınırsız bir yararlı ömre sahip olduğunun belirlenmesinde önemli rol oynayan faktörü (faktörleri) de belirtir (TMS 38.122 (a)),

d) İşletmenin finansal tabloları için önemli olan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri ve kalan itfa dönemine ilişkin açıklama,

e) Devlet teşviki yoluyla elde edilen ve başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklarla (bakınız: 44'üncü paragraf) ilgili aşağıdaki bilgiler (TMS 38.122 (c)):

(i) Anılan varlıklar için başlangıçta muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer (TMS 38.122 (c));

(ii) Defter değerleri ve (TMS 38.122 (c))

(iii) Muhasebeleştirildikten sonra maliyet yöntemiyle mi yoksa yeniden değerlendirme yöntemiyle mi ölçüldükleri (TMS 38.122 (c)).

f) Maddi olmayan duran varlıkların elde edilmeleri karşılığında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tutarı (TMS 38.122 (e)).

g) Muhasebeleştirildikten sonra yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçülen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin açıklamalara TMS 38.124 ve 125 numaralı paragraflarda yer verilmiştir. BOBİ FRS'de, sonraki ölçümde yeniden değerlendirme yöntemi kullanılmasına izin verilmediğinden, yeniden değerlendirme ilgili açıklamalara da gerek duyulmamıştır.

h) Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarı (TMS 38.126).

3.16 KİRALAMALAR

3.16.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS 15.2'daki kiralama tanımı ile TFRS 16.9'daki kiralama tanımı benzerdir. TFRS 16 B 9-33 paragrafları bu konuda ilave rehberlik sağlamaktadır.

TFRS 16.3 uyarınca aşağıdaki maddeler kapsam dışında yer alırken, BOBİ FRS 15 bu konuları kapsam dışında bırakmamıştır:

a) Canlı varlıklara ilişkin kiralamalar

b) İmtiyazlı hizmet anlaşmaları,

c) TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat kapsamında kiraya veren tarafından verilen fikri mülkiyet lisansları.

BOBİ FRS 15.4 paragrafı uyarınca ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları kapsam dışında tutulurken, TFRS 16'da bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır. Bunun

sebebi, TFRS 16'nın faaliyet kiralamalarına özgü kullanım hakkı varlıklarını gösterge olması durumunda değer düşüklüğü testine tabi tutmasıdır.

BOBİ FRS 15.8'de yer alan faaliyet kiralaması tanımı, TFRS 16.62'de faaliyet kiralaması tanımı birbiri ile benzerdir.

3.16.2 Kiralama Sözleşmelerinin Bileşenlerine Ayrılması

Kiralama sözleşmeleri içerisinde kira dışında bazı hizmetler de sunuluyor olabilir. Örnek olarak, ülkemizde yaygın olarak kullanılan araç kiralama sözleşmeleri içerisinde aracın kira bedeli içerisinde bakım ve sigorta hizmetleri de bulunmaktadır.

Kiracı açısından:

TFRS 16.12 nolu paragrafı, kiralama sözleşmeleri içerisindeki her bir kiralama bileşeninin, sözleşmenin kiralama bileşeni taşımayan unsurlarından ayrı olarak kiralama olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bununla birlikte, TFRS 16.15 paragrafı, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, işletmelere sözleşmedeki bedelin tamamını tek bir kiralama bileşeni olarak kayıtlara alma hakkı vermektedir. BOBİ FRS 15 ise, kolaylaştırıcı uygulamaya izin vermemekte, kira olmayan bileşenlerin kira ödemeleri içerisinde yer almaması gerektiğini belirtmektedir. BOBİ FRS 15.5'e göre şarta bağlı kiralar, hizmet maliyetleri ve kiraya veren tarafından ödenen ve kiraya verene tazmin edilen vergiler kira ödemeleri içerisinde sayılmaz.

TFRS 16.13 ve 16.14 paragraflarına göre, sözleşmede belirtilen tutarın kiralama ve kiralama olmayan bileşenlerine dağıtılması, TFRS 15'de işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması ile benzerlik göstermektedir. Buna göre, her bir bileşenin tek başına fiyatına göre sözleşmedeki bedel dağıtılır. BOBİ FRS 15'de kiralama sözleşmelerinin bileşenlerine nasıl dağıtılacağına dair bir hüküm yoktur.

Kiraya veren açısından:

TFRS 16.17 nolu paragraf uyarınca, kiraya veren açısından sözleşme bedelinin kiralama ve kiralama olmayan bileşenlerine dağıtılması zorunlu olup, kolaylaştırıcı uygulamaya yer verilmemektedir. BOBİ FRS 15.5'e göre kira dışı unsurların kira ödemelerinden sayılmaması gerekmektedir. Bu kural, hem kiracı, hem de kiralayan açısından da geçerlidir.

3.16.3 Kiralama Süresi

Kiralama süresinin belirlenmesine yönelik BOBİ FRS 15’de bir hüküm yer almamaktadır. TFRS 16.18’e göre, işletme, kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması ve kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda iptal edilemez kiralama süresini belirler. Yine, TFRS 16.21 uyarınca, işletme, iptal edilemez kiralama süresinde değişiklik olması durumunda kiralama süresini revize etme hakkına sahiptir.

BOBİ FRS 15.5 uyarınca kiralama süresinin başlangıç tarihi kiracının kiralamış olduğu varlığın kullanım hakkını kazandığı tarihtir. TFRS 15.22 uyarınca, kiralama süresinin başlangıcı kiralamanın fiilen başladığı tarihtir. Buna göre varlığın kullanım hakkı daha erken kazanılmış olsa da, TFRS 15’e göre kiralamanın fiilen başladığı tarih kira süresinin başlangıcı kabul edilmektedir.

3.16.4 Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

Kiracı açısından:

Kiracı tarafından değerlendirildiğinde, TFRS 15’e göre faaliyet kiralaması veya finansal kiralama diye bir ayrım söz konusu değildir. Tüm kiralamalar kiralamanın başladığı tarihte bir kullanım hakkı varlığı ve bir kiralama yükümlülüğü olarak kayıtlara alınır.

BOBİ FRS 15.6’ya göre kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılır. Bu bağlamda, risk ve getiriler kiracıda kalıyorsa, kiralama sözleşmesi finansal kiralama olarak kabul edilmekte, eğer risk ve getiriler kiraya verende kalıyorsa faaliyet kiralaması olarak kabul edilir.

TFRS 16’ya göre kullanım hakkı varlığı, ilgili bulunduğu varlık grubunda veya kullanım hakkı varlığı olarak ayrı olarak sunulabilir (TFRS 16.47). Bu durumun istisnası yatırım amaçlı gayrimenkullerdir. Yatırım amaçlı gayrimenkullere kullanım hakkı varlıkları sadece yatırım amaçlı gayrimenkullerde sunulabilir (TFRS 16.48). BOBİ FRS’de sadece finansal kiralama olarak sınıflandırılan kiralama işlemlerine ait varlıklar, ilgili bulundukları maddi veya maddi olmayan duran varlık kalemi içerisinde gösterilir.

Finansal kiralama yoluyla elde edilen varlıkların finansal durum tablosunda ayrı gösterimi söz konusu değildir.

TFRS 16.47 uyarınca, işletme kira yükümlülüklerini diğer yükümlülüklerden ayrı bir şekilde sunabilir. Eğer işletme bu seçeneği kullanmıyorsa, kira yükümlülüklerinin hangi hesap kaleminde yer aldığını dipnotlarda açıklar. BOBİ FRS’de kiracı açısından kira yükümlülükleri muhasebeleştirilmediğinden, sunumla ilgili hüküm yoktur.

TFRS 16.50 uyarınca, kiracı nakit akış tablosunu aşağıdaki prensiplere uygun olarak sunar:

- a) Kira yükümlülüğü anapara ödemeleri finansman faaliyetlerinde,
- b) Kira yükümlülüğü faiz ödemeleri, işletme faaliyetlerinden nakit akışları veya finansman faaliyetleri içerisinde sınıflanır.

BOBİ FRS’ye göre ise, kira yükümlülüğünün hem anapara ödemesi, hem de faiz ödemeleri esas faaliyetlerden nakit akış işlemlerinde gösterilir.

Kiraya veren açısından:

BOBİ FRS 15’e ve TFRS 16.61’e göre, kiraya veren açısından kiralamalar, faaliyet kiralamaları veya finansal kiralamalar olarak sınıflandırılmaktadır.

TFRS 16.62 ve BOBİ FRS 15.6 uyarınca, kiraya veren dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmesi halinde kiralamayı finansal kiralama olarak sınıflandırır.

BOBİ FRS 5.10 ve TFRS 16.63’de belirtilen finansal kiralama şartları büyük ölçüde benzerlik taşımaktadır. Bununla beraber bu şartlarda sağlanan farklılıklar aşağıda özetlenmektedir:

a) BOBİ FRS 15’e göre kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün %80’inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması finansal kiralama kriteri iken TFRS 16’ya göre dayanak varlığın mülkiyeti devredilmese dahi, kiralama süresinin dayanak varlığın ekonomik ömrünün büyük bir kısmını kapsamaması finansal kiralama kriteri olarak kabul edilir. Sonuç olarak, BOBİ FRS 15, TFRS 16’da yer alan “büyük bir kısmı” ifadesini %80 olarak değiştirmiştir.

b) BOBİ FRS 15’e göre kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90’ından daha büyük bir değeri oluşturması finansal kiralama kriteri iken, TFRS 16’da yüzde 90 ibaresi yerine “tamamına yakını” ibaresi kullanılmıştır.

c) TFRS 15'e göre dayanak varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece yalnızca kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması finansal kiralama şartını karşılayan bir kriterdir. BOBİ FRS 15.11 bu maddeyi finansal kiralama için gösterge kabul etmiş ve finansal kiralama için değerlendirme yapılmasını önermiştir.

TFRS 16.88 ve BOBİ FRS 15.30 uyarınca, kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu dayanak varlıkları, söz konusu dayanak varlığın niteliğine göre finansal durum tablosunda sunar.

3.16.5 Kiralama İşlemlerinin Kiracının Finansal Tablolarında Gösterimi – Muhasebeleştirme Ve Ölçüm Esasları

BOBİ FRS 15'e göre finansal kiralama ve faaliyet kiralama muhasebeleştirilmesi ve ölçümü farklılık göstermektedir.

TFRS 16'ya göre ise finansal kiralama ve faaliyet kiralama açısından bir ayrım bulunmamaktadır.

Faaliyet kiralaması:

BOBİ FRS 15.19 uyarınca, kiracı, kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

TFRS 16.22 uyarınca, kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır. Kullanım varlığının ve kira yükümlülüğünü ölçüm kriterlerine finansal kiralama ile ilgili farklılıkların belirtildiği kısımda yer verilecektir.

İki standart arasındaki en temel farklılık bu bölümde ortaya çıkmaktadır. İşletme, BOBİ FRS'de geleneksel kiralamalara ait ödemeleri doğrudan kar veya zararda kira ödemesi olarak esas faaliyet kar ve zararı içerisinde gösterilir. TFRS 16'ya göre ise, kullanım hakkı ve kira yükümlülüğü olarak aktifleştirilen kira sözleşmesi bedeli, sonraki ölçümde kullanım hakkının amortismanı yoluyla esas faaliyet karına, kira yükümlülüğünün faiz ödemeleri ise oluşukça finansman giderlerine sınıflanmaktadır.

Aşağıdaki tablo, kar ve zarar kalemlerine etkisi açısından iki standarttaki faaliyet kiralama muhasebeleştirme farklılığını ortaya koymaktadır:

Tablo 3.24 BOBİ FRS ve TFRS arasındaki faaliyet kiralaması muhasebeleştirme farklılıkları

Standart	İlk ölçüm	Sonraki ölçüm	Kar ve zarar tablosu sınıflama
BOBİ FRS	Doğrudan kar veya zarar – kira gideri	Doğrudan kar veya zarar – kira gideri	Esas faaliyet karı
TFRS	Kullanım hakkı	Amortisman gideri	Esas faaliyet karı
	Kira yükümlülüğü	Faiz gideri	Finansal giderler

Örnek olarak vermek gerekirse, 1 Ocak 2019’da fiilen başlayan ve 3 sene sürecek bir kira sözleşmesinde yıllık ödemeler 100 TL, işletmenin kullandığı alternatif faiz borçlanma oranı ise yüzde 10 olsun. 3 sene içerisinde kar veya zarara yansayacak tutarlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.25 BOBİ FRS 15’e göre kiralama süresinde oluşan giderler

BOBİ FRS	Kira gideri	Amortisman	Finansal gider	Toplam	Esas faaliyet zararı	Vergi öncesi zarar
1. yıl	100	--	--	100	-100	-100
2.yıl	100	--	--	100	-100	-100
3.yıl	100	--	--	100	-100	-100

Tablo 3.26 TFRS 16 kiralama süresinde oluşan giderler

TFRS	Kira gideri	Amortisman	Finansal gider	Toplam	Esas faaliyet zararı	Vergi öncesi zarar
1. yıl	--	83	25	108	-83	-108
2.yıl	--	83	17	100	-83	-100
3.yıl	--	83	9	92	-83	-92

Tablolar karşılaştırıldığında, esas faaliyet zararının TFRS’de daha düşük olduğu, ancak vergi öncesi zararın TFRS’de kira sözleşmesinin ilk yıllarında daha yüksek olduğu göze çarpmaktadır.

Ayrıca, TFRS 16 uygulayan işletmelerin, finansal yükümlülüklerini ve finansal kaldıraç oranını BOBİ FRS’ye göre daha yüksek göstereceği gözlenmektedir.

Finansal Kiralama:

İki standart arasında finansal kiralamanın muhasebeleşmesinde ve ilk ölçümünde aşağıdaki konular haricinde önemli bir farklılık göze çarpmamaktadır:

a) BOBİ FRS 15, dayanak varlığın ilgili varlık kategorisinde muhasebeleştirilmesini isterken, TFRS 16 kullanım varlığı olarak ayrı veya ilgili varlık kategorisinde kullanım varlığı olarak muhasebeleştirilmesini istemektedir.

b) TFRS 16.24 uyarınca, kullanım varlığının maliyeti kiralamanın fiilen başladığı tarihteki ödenmemiş kira yükümlülüklerinin bugünkü değeri üzerinden ölçülür. Kira ödemeleri, kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Kiracı, bu oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, kiracının alternatif borçlanma faiz oranını kullanır. BOBİ FRS 15.13'e göre ise, finansal kiralamaya konu olan varlığın maliyeti, kiralama süresinin başlangıcındaki gerçeğe uygun değer veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden ölçülür. Söz konusu iki değer de kira sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla belirlenmesi esastır. TFRS 16.27'ye göre ise dikkate alınacak kira ödemelerinin kiralamanın fiilen başladığı tarihteki ödenmemiş kira ödemeleri olması esastır.

c) TFRS 16.27'ye göre, iskonto edilecek kira ödemeleri belirlenirken, kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir endeks veya oran kullanılarak yapılan, bir endeks veya orana bağlı değişken kira ödemelerinin dikkate alınması gerekir. BOBİ FRS 15.17 uyarınca, şarta bağlı kira ödemeleri oluştukları tarihte kar veya zarara yansıtılır. Örnek vermek gerekirse, enflasyona dayalı bir kira sözleşmesinin kira bedeli ilerleyen dönemlerde enflasyon değişimlerine bağlı olarak değişirse, değişim tutarı kar veya zararda muhasebeleşir.

ç) TFRS 16.27 uyarınca, ödenmemiş kira ödemeleri içerisinde, kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri de yer almaktadır. BOBİ FRS'de bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır.

d) TFRS 16.27 uyarınca, kira ödemelerinden her türlü kiralama teşvik alacağının düşülmesi gerekmektedir. BOBİ FRS'de kiralama teşvik alacaklarının muhasebeleştirilmesine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır.

Kullanım hakkı varlığının sonraki ölçümünde iki standart arasındaki temel farklılıklar aşağıda özetlenmiştir:

a) TFRS 16.35 uyarınca, işletme, eğer kullanım hakkı varlıkları TMS 16'da belirtilen yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçülen maddi duran varlık sınıfı ile ilgili ise, söz konusu varlığı gerçeğe uygun değeri ile ölçebilir. Bu seçimlik hakka BOBİ FRS 15 yer vermemiştir. Finansal kiralamaya konu olan varlığın BOBİ FRS'de ilgili maddi duran varlık kalemi içerisinde muhasebeleştirildiği dikkate alındığında, finansal kiralamaya konu varlıkla ilişkili maddi duran varlık grubu için yeniden değerlendirme yöntemini kullanan işletmelerin finansal kiralamaya konu varlık için de yeniden değerlendirme yöntemini kullanmaları zorunlu görülmektedir.

b) TFRS 16.30 uyarınca, işletme kullanım hakkı varlığını birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş olarak ölçmekle birlikte, aynı zamanda kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne göre düzeltilmiş maliyet farkını da ölçüm esnasında dikkate alır. BOBİ FRS 15'de kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne yönelik bir hüküm yer almamaktadır. Sadece, BOBİ FRS 15.9 maddesi kiralama şartlarının değiştirilmesi söz konusu olduğunda kiralama sözleşmesinin sınıflandırılmasının gözden geçirilmesini istemektedir. Buradan yola çıkarak, BOBİ FRS'de finansal kiralama kriterlerini karşıladığı sürece, kiralama sözleşmesi değişse bile finansal kiralamaya konu varlığın maliyetinin değişmeyeceğinden bahsedebiliriz.

TFRS 16'ya göre kira yükümlülüğünün ve kullanım varlığının değiştiği durumlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.27 TFRS 16 kira yükümlülüğü ve kullanım varlığı yeniden değerlendirilmesi

Durum	Kullanım varlığı	Kira yükümlülüğü
Kullanım hakkı varlığının defter değerinin sıfıra inmiş olması ve kira yükümlülüğünün ölçümünde daha fazla azalmanın mevcut olması	Değişmez.	Değişir ama değişiklik kar veya zarara yansıtılır.
TFRS 16.20 ve 16.21 uyarınca revize edilmiş kira süresi	Değişir.	Revize edilmiş iskonto oranı ile revize kira ödemeleri bugüne indirgenir.
Satın alma opsiyonu kapsamında ödenecek tutarlardaki değişiklik	Değişir.	Revize edilmiş iskonto oranı ile revize kira ödemeleri bugüne indirgenir.
Kalıntı değer taahhüdü kapsamında ödenmesi beklenen tutarlarda bir değişiklik olması.	Değişir.	Değiştirilmemiş iskonto oranı ile revize kira ödemeleri bugüne indirgenir.
Gelecekteki kira ödemelerinin belirlenmesinde kullanılan bir endeks veya oranda meydana gelen bir değişiklik sonucu bu ödemelerde bir değişiklik olması durumunda	Değişir.	Değiştirilmemiş iskonto oranı ile revize kira ödemeleri bugüne indirgenir.

TFRS 16.44 uyarınca kiralama yapılan değişikliklerin ayrı bir kiralama olarak ele alınması ancak aşağıdaki iki şart sağlandığında oluşur:

- Değişikliğin kiralama kapsamını genişletmesi ve
- Kiralama bedelinin orantılı olarak artması.

BOBİ FRS 15.9’de ayrı bir kira olarak muhasebeleştirme şartları yoktur ve belirlenmemiştir.

TFRS 16.45 uyarınca, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen değişikliklerle ilgili olarak değişikliğin olduğu tarihte, işletme, değişiklik yapılan sözleşmedeki bedeli dağıtır, kiralama süresini belirler, revize edilmiş kira ödemelerini revize edilmiş iskonto oranı ile iskonto ederek kira yükümlülüğünü yeniden ölçer.

Bu yeniden ölçme işlemi sonucunda, kiralamanın kapsamı daraltıldı ise, kullanım varlığı kiralamanın kısmen veya tamamen sonlanması oranında azaltılır. Bu işlemin sonucunda oluşan farklar kar ve zarara aktarılır. Geri kalan değişikliklerde ise kullanım varlığının defter değerinde uygun bir düzeltme yapar.

BOBİ FRS 15’de ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen değişiklikler açıklanmamıştır.

Genel olarak incelendiğinde, BOBİ FRS 15’de kiralama sözleşmelerindeki değişikliklerle ilgili sonradan ölçüm ilkelerine yer verilmediği görülmektedir. Buradan hareketle, işletmeler BOBİ FRS 3.6 uyarınca kiralama sözleşmelerinde meydana gelen değişikliklerde, TFRS 16’da yer alan hükümlere göre sonradan ölçüm esaslarını kullanabilirler.

3.16.6 Kiralama İşlemlerinin Kiraya Verenın Finansal Tablolarında Gösterimi – Muhasebeleştirme ve Ölçüm Esasları

Faaliyet kiralaması:

TFRS 16.81 uyarınca, kiraya veren faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtır. BOBİ FRS 15.28 uyarınca, kiracı faaliyet kiralamasından elde ettiği kira ödemelerini sadece doğrusal olarak kar veya zarara yansıtabilir.

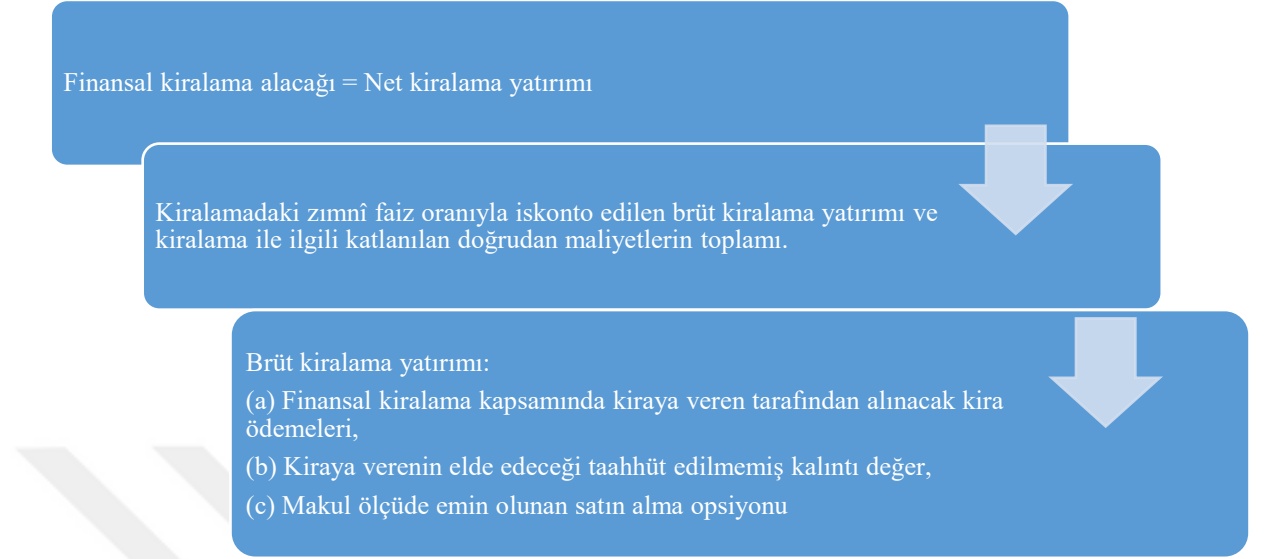
TFRS 16.83 uyarınca, kiraya veren, bir faaliyet kiralamasını elde etmek için katlandığı başlangıçtaki doğrudan maliyetleri dayanak varlığın defter değerine ilave eder ve söz konusu maliyetleri kiralama süresi boyunca kira geliriyle aynı yöntemi kullanarak finansal tablolarına gider olarak yansıtır. BOBİ FRS 15.29 uyarınca, katlanılan doğrudan maliyetler varlığın defter değerine ilave edilir ve kiralama süresi boyunca gider olarak dikkate alınır. BOBİ FRS 15.29 bu giderlerin hangi yöntemle finansal tablolara gider olarak kaydedileceğini kararlaştırmamıştır.

Finansal kiralama:

TFRS 16.67 uyarınca, kiraya veren, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, net kiralama yatırımına eşit tutarda bir alacağı kayıtlarına alır. Net kiralama yatırımı tutarı, zımni faiz oranıyla iskonto edilen brüt kiralama yatırımları ve kiralama ile ilgili katlanılan doğrudan maliyetlerin toplamından oluşur. Zımni faiz oranı, brüt kiralama yatırımlarının bugünkü değerini, dayanak varlığın gerçeğe uygun değerine eşitleyen faiz oranı olduğuna göre, net kiralama yatırımı aslında dayanak varlığın gerçeğe uygun değerine eşittir.

BOBİ FRS 15.20 uyarınca, kiraya veren öncelikle varlığı finansal tablo dışı bırakır ve varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetleri tutarında bir alacak

kaydeder. Bu açıdan BOBİ FRS 15 ile TFRS 16 arasında ilk muhasebeleştirmede önemli bir fark bulunmamaktadır.



Şekil 3.4. TFRS 16 – Net kiralama yatırımının tanımı

BOBİ FRS 15, alacak olarak kaydedilen tutarı gerçeğe uygun değere göre belirlediği için, finansal kiralama kapsamında kiraya veren tarafından alınacak kira ödemelerinin içeriğini tartışmamıştır. Ancak, sonraki ölçümde kira ödemelerinin tutarı finansal gelir olarak kayıtlara alınacak tutarları belirleyeceği için önem arz etmektedir.

BOBİ FRS kullanıcıları, BOBİ FRS düzenleme yapmadığı için TFRS 16.70’de geçen aşağıdaki ödemeleri kira ödemesi olarak kabul edebilir veya hariç bırakabilir:

- Sabit ödemelerden kiralama teşvik borçlarının düşülmesi ile bulunan tutarlar,
- Kiracı tarafından sağlanan her türlü kalıntı değer taahhütleri,
- Kiracının satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olduktan sonra bu opsiyonun kullanım fiyatı,
- Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

BOBİ FRS 15.21’e göre, şarta bağlı kira ödemeleri oluştukları tarihte kar veya zarar yansıtılır. Örnek vermek gerekirse, kira ödemeleri cironun belli bir yüzdesi üzerinden gerçekleşen kira ödemesi veya sabit kira bedelinden büyük olanı olarak belirlendiyse, sabit kira bedelinin üzerinde ortaya çıkan kira ödemeleri kar veya zararda gelir olarak kayıtlara alınır.

TFRS 16.70 uyarınca, değişken kira bedellerinin kira ödemeleri kapsamında değerlendirilip, net kiralama yatırımının belirlenmesinde dikkate alınması gereklidir.

Kiralamada yapılan değişikliklerin finansal kiralama sözleşmesine etkisi:

BOBİ FRS 15’de sözleşme değişiklikleri durumunda muhasebeleştirme ilkelerine yer verilmemiştir. Bu açıdan, TFRS 16.79 ve 16.80’de yer alan hükümlerin BOBİ FRS kullanıcıları için de uygulanması gereklidir.

a) Değişikliğin dayanak varlık ilave etmek suretiyle kiralama kapsamını genişletmesi ve kiralama bedelinin kapsamdaki genişlemenin koşullarını yansıtmak için orantılı olarak artması durumunda, değişiklik ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda net kiralama yatırımının tutarı artar ve kar veya zararda dayanak varlığın finansal tablo dışı bırakılması ile oluşan kar veya zarar kayıtlara alınır (TFRS 16.79).

b) Ayrı bir kiralama olarak değerlendirilmeyen bir değişiklik, eğer kiralama sözleşmesinin faaliyet kiralaması olarak değerlendirilmesini gerektiriyorsa, kiraya veren dayanak varlığı tekrar kayıtlara alır ve defter değerini değişikliğin uygulanma tarihinden hemen önce net kiralama yatırımı olarak ölçer (TFRS 16.80 (a) maddesi).

c) Ayrı bir kiralama olarak değerlendirilmeyen bir değişiklik, eğer kiralama sözleşmesinin finansal kiralama olarak kalmasını gerektiriyorsa finansal kiralama alacağı TFRS 9 hükümlerine göre ölçülür (TFRS 16.80 (b) maddesi).

3.16.7 Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

BOBİ FRS 15.31 – 15.33 maddeleri arasında satış ve geri kiralama işlemleri ile ilgili muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerini düzenlemiştir. Aynı ilkeler, TFRS 15’de, 98 ve 103 nolu paragraflarda düzenlenmiştir. Aşağıdaki tablo iki standarttaki düzenlemeler arasındaki farkları ortaya koymaktadır:

Tablo 3.28 BOBİ FRS 15 ve TFRS 16 Satış ve Geri Kiralama İşlemleri Farkları

Durum	BOBİ FRS 15	TFRS 16
Varlığın devrinin bir satış işlemi olduğu durumlar – satış bedeli ve gerçeğe uygun değerini eşit kabul edildiği ve	BOBİ FRS’ye göre satıcı-kiracı açısından faaliyet kiralamasına yönelik değerlendirmelerin yapılması gereklidir. Bu değerlendirme sonucunda geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması olduğuna dair	Varlık satışı olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15’deki hükümlerin karşılanması gereklidir. a) Satıcı-kiracı öncelikle satılan varlığı finansal tablo dışı bırakır.

Durum	BOBİ FRS 15	TFRS 16
sözleşmedeki kira bedellerinin piyasa koşulları ile aynı olduğu durumlar.	göstergeler mevcut olduğu takdirde varlığın alıcı – kiraya verene devri bir satış işlemi olarak değerlendirilir. a) Satıcı–kiracı kiralama sözleşmesine dayanak varlığı ait kullanım hakkı varlığını kayıtlarına almaz, satış bedeli varlığın gerçeğe uygun değerine eşitse satış işleminden oluşan kar veya zarar olduğu tarihte kayıtlara alınır (BOBİ FRS 15.33). b) Alıcı-kiraya verenin muhasebeleştirme esasları net olmamakla beraber, standardın faaliyet kiralamasına ait hükümlerinin uygulanması gerektiği düşünülmektedir.	Geri kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığını, elde tuttuğu kullanım hakkı varlığının önceki defter değeri oranı üzerinden ölçer (TFRS 16.100 (a) maddesi). Kullanım hakkı varlığı = (Varlığın eski defter değeri / Satış bedeli) * Kira yükümlülüğü. Buna göre işlem tarihinde kar veya zararda oluşan kazanç aşağıdaki şekilde hesaplanır: Alıcı-kiraya verene devredilen haklarla ilişkili kazanç = Satış bedeli + kullanım hakkı varlığı – kira yükümlülüğü – varlığın defter değeri. b) Alıcı-kiraya veren, satıcı-kiracı tarafından yapılan kira ödemelerini muhasebeleştirirken standardın faaliyet kiralamasına ait hükümlerini uygular (TFRS 16.100 (a) maddesi). Alıcı-kiracı, teslim alınan varlığın maliyetini, satış bedeli üzerinden ölçer (TFRS 16.100 (b) maddesi).
Varlığın devrinin bir satış işlemi olduğu durumlar – satış değeri gerçeğe uygun değer üzerinde ise	a) Satıcı-kiracı gerçeğe uygun değer üzerinde bedeli finansal durum tablosuna yansıtarak ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa eder. (BOBİ FRS 15.33). b) Alıcı-kiraya veren gerçeğe uygun değer üzerindeki bedeli nasıl muhasebeleştireceğine değinilmemiştir. Buradan yola çıkarak alıcı-kiraya veren işletmeler, satış bedelini varlığın alım maliyeti olarak dikkate alabilirler.	a) Satıcı-kiracı, kullanım varlığının maliyetini, varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerine oranını kira yükümlülüklerinden satış bedeli ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkı indirmek suretiyle bulunan bedelle çarparak elde eder. Kullanım varlığı değeri = (Varlığın eski defter değeri / varlığın gerçeğe uygun değeri) * (kira yükümlülüğü – (satış bedeli – gerçeğe uygun değer)). Buna göre işlem tarihinde kar veya zararda oluşan kazanç aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Durum	BOBİ FRS 15	TFRS 16
		Transfer edilen haklar üzerinden elde edilen kazanç = Satış bedeli + kullanım varlığı – kira yükümlülüğü – varlığın eski defter değeri. b) Alıcı-kiraya veren, teslim alınan varlığı gerçeğe uygun değerinden kayıtlara alır. Satış bedeli ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkı ise satıcıya sağlanan bir ek finansman olarak finansal varlık olarak muhasebeleştirir. Alıcı-kiraya veren bu tutara isabet eden kira ödemelerinin bugünkü değerini ödemeler tamamlandıkça anapara ödemesi olarak finansal varlıktan indirir, geri kalan tutarı ise finansal gelir olarak kiralama süresi boyunca kar veya zarar tablosuna aktarır (TFRS 16.101 (b)).
Varlığın devrinin bir satış işlemi olduğu durumlar – Kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değerinin kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değerinden az olması	BOBİ FRS 15’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. İşletmeler, piyasa şartlarının üstünde oluşan kira bedellerini oluştuğu tarihte kar veya zararda muhasebeleştirirler veya TFRS 16’da yer alan hükümleri uygulayabilirler.	a) Satıcı-kiracı, kullanım varlığının maliyetini, varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerine oranını, kira yükümlülüklerinden, piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri ile kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri arasındaki farkı eklemek suretiyle bulunan bedel ile çarparak ölçer (TFRS 16.100 (a) maddesi). Kullanım varlığı değeri = (Varlığın eski defter değeri / varlığın satış bedeli) * (kira yükümlülüğü + (piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri - kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri)).

Durum	BOBİ FRS 15	TFRS 16
		Buna göre işlem tarihinde kar veya zararda oluşan kazanç aşağıdaki şekilde hesaplanır (TFRS 16.100 (a): Transfer edilen haklar üzerinden elde edilen kazanç = Satış bedeli + kullanım varlığı – kira yükümlülüğü – varlığın eski defter değeri). b) Alıcı-kiraya veren açısından teslim alınan varlığın maliyeti aşağıdaki şekilde bulunur: Varlık maliyeti = satış bedeli + (piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri - kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri). Alıcı-kiraya veren, işlem tarihinde piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri ile kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri arasındaki farkı satıcı-kiracıdan alınan ön kira ödemesi olarak muhasebeleştirir (Ernst & Young; 106).
Varlığın devrinin bir satış işlemi olduğu durumlar – satış değeri gerçeğe uygun değer altında ise	a) Satıcı-kiracı, oluşan zararlar piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmediği durumda, her türlü zararı işlemin gerçekleştiği tarihte kayda alır (BOBİ FRS 15.33). b) Satıcı-kiracı, oluşan zararlar piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile telafi edildiği durumda, her türlü zararı işlemin gerçekleştiği tarihte finansal durum tablosuna aktararak varlığın tahmini kullanım süresi boyunca kira	a) Satıcı-kiracı, kullanım varlığının maliyetini, varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerine oranını, kira yükümlülüklerine satış bedeli ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkı eklemek suretiyle bulunan bedelle çarparak elde eder. Böylece gerçeğe uygun değer ile satış bedeli arasındaki fark, ön kira ödemesi gibi dikkate alınarak kullanım değeri varlığının maliyetini arttırır (TFRS 16.100 (a)).

Durum	BOBİ FRS 15	TFRS 16
	ödemeleriyle orantılı olarak itfa eder (BOBİ FRS 15.33). c) Alıcı-kiraya veren tarafından yapılacak muhasebeleştirme için bilgi verilmemiştir. Buna göre alıcı-kiraya veren, gerçekleşen satış bedelini kayıtlarına aldığı varlığın maliyet bedeli olarak ölçebilir.	Kullanım varlığı değeri = (Varlığın eski defter değeri / varlığın gerçeğe uygun değeri) * (kira yükümlülüğü + (gerçeğe uygun değer-satış bedeli)). Buna göre işlem tarihinde kar veya zararda oluşan kazanç aşağıdaki şekilde hesaplanır (TFRS 16.100 (a)): Transfer edilen haklar üzerinden elde edilen kazanç = Satış bedeli + kullanım varlığı – kira yükümlülüğü – varlığın eski defter değeri. b) Alıcı-kiraya veren, teslim alınan varlığı gerçeğe uygun değerinden kayıtlara alır (Ernst & Young; 106). Satış bedeli ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkı ise satıcı-kiracıdan alınan ön kira ödemesi olarak muhasebeleştirir. Alıcı-kiraya veren bu tutara isabet eden kira ödemelerini ödemeler tamamlandıkça kira geliri olarak kar veya zarara sınıflar (TFRS 16.101 (a)).
Varlığın devrinin bir satış işlemi olduğu durumlar – kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değerinin kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değerinden fazla olması	BOBİ FRS 15’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. İşletmeler, piyasa şartlarının üstünde oluşan kira bedellerini oluştukları tarihte kar veya zararda muhasebeleştirebilirler veya TFRS 16’da yer alan hükümleri uygulayabilirler.	a) Satıcı-kiracı, kullanım varlığının maliyetini, varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerine oranını, kira yükümlülüklerinden, piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri ile kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri arasındaki farkı azaltmak suretiyle bulunan bedel ile çarparak ölçer (TFRS 16.100 (a) maddesi). Kullanım varlığı değeri = (Varlığın eski defter değeri / varlığın satış bedeli) * (kira yükümlülüğü - (piyasa

Durum	BOBİ FRS 15	TFRS 16
		koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri - kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri)). Buna göre işlem tarihinde kar veya zararda oluşan kazanç aşağıdaki şekilde hesaplanır (TFRS 16.100 (a) maddesi): Transfer edilen haklar üzerinden elde edilen kazanç = Satış bedeli + kullanım varlığı – kira yükümlülüğü – varlığın eski defter değeri). b) Alıcı-kiraya veren açısından teslim alınan varlığın maliyeti aşağıdaki şekilde bulunur: Varlık maliyeti = satış bedeli - (kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri - piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri) (Ernst & Young; 106). Alıcı-kiraya veren, işlem tarihinde piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri ile kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri arasındaki farkı satıcı-kiracıdan alınan ön finansman olarak bir finansal varlık olarak muhasebeleştirir (Ernst & Young; 106).
Varlığın devrinin bir satış işlemi olmadığı durumlar – satıcı kiracı açısından	BOBİ FRS 15, satış işleminin oluşması için gereken teslim şartlarını tartışmamaktadır. Satıcı-kiracı açısından geri kiralama, BOBİ FRS 15’de yer alan finansal kiralama şartlarını sağlarsa satıcı-kiracı	Satıcı-kiracı devredilen varlığı finansal tablolarında göstermeye devam eder ve devir bedeline eşit tutarda bir finansal yükümlülüğü finansal tablolarına yansıtır. Söz konusu finansal yükümlülüğü TFRS

Durum	BOBİ FRS 15	TFRS 16
	açısından finansal kiralama olarak değerlendirilir. a) Satıcı-kiracı, satış bedeli varlığın defter değerini aşıyorsa kar veya zarara gelir olarak aktarmaz, bu tutar finansal durum tablosuna yansıtılarak, kiralama süresince itfa edilir (BOBİ FRS 15.32). b) BOBİ FRS 15, satış bedelinin varlığın defter değerinin altında kaldığı durumları düzenlememiştir. İşletmeler, satış işleminden oluşan kayıpları kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirebilir.	9 kapsamında muhasebeleştirir (TFRS 16.103 (a)).
Varlığın devrinin bir satış işlemi olmadığı durumlar – alıcı kiraya veren açısından	BOBİ FRS 15, satıcı-kiracı açısından finansal kiralama işlemi oluşturan bir işlemin, alıcı-kiraya veren açısından muhasebeleştirilmesini incelememiştir. Alıcı-kiraya veren işletmeler, BOBİ FRS 15.20 uyarınca varlığın defter değeri (satıcı-kiracının satış bedeli) ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı kar veya zararda muhasebeleştirir. Daha sonrasında, BOBİ FRS 15.21 uyarınca, varlığı finansal tablo dışı bırakır ve gerçeğe uygun değeri kadar tutarı satıcı-kiracıdan alacak kaydeder. Sonraki ölçümdeki işlemler, BOBİ FRS 15.21 ile aynıdır.	Alıcı-kiraya veren, devredilen varlığı finansal tablolarına yansıtmaz ve devir bedeline eşit tutarda bir finansal varlığı finansal tablolarına yansıtır. Söz konusu finansal varlığı TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirir (TFRS 16.103 (b)).

3.16.8 Açıklamalar

TFRS 16’da yer alan ama BOBİ FRS 15’de yer almayan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Kiracı açısından:

a) TFRS 16.52 uyarınca, Kiracı, kiracı konumunda olduğu kiralamalara ilişkin bilgileri finansal tablolarında tek bir dipnotta veya ayrı bir bölümde açıklar.

b) Kiracı, raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki tutarları açıklar (TFRS 16.53):

(i) Dayanak varlık sınıfı itibarıyla kullanım hakkı varlıklarına ilişkin amortisman tutarı.

(ii) Kira yükümlülüklerine ilişkin faiz gideri.

(iii) TFRS 16’da istisna olarak değerlendirilen, kısa vadeli kiralamalara ilişkin gider.

(iv) TFRS 16’da istisna olarak değerlendirilen muhasebeleştirilen düşük değerli kiralamalara ilişkin gider.

(v) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili gider – BOBİ FRS 26.7.ü.i.c ve BOBİ FRS 26.7.ü.ii.c paragraflarına göre şarta bağlı kiralamaların açıklanması gereklidir.

(vi) Kullanım hakkı varlıklarının alt kiralamalarından elde edilen gelir – BOBİ FRS 26.7.ü.i.c ve BOBİ FRS 26.7.ü.ii.c paragrafları da alt kiralamalar ile ilgili açıklama istemektedir. Ancak, sayısal bilgilerle ilgili ayrı bir açıklama istememiştir.

(vii) Kiralamalara ilişkin toplam nakit çıkışı.

(viii) Kullanım hakkı varlıklarına yapılan ilaveler.

(ix) Satış ve yeniden kiralama işlemlerinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar ve

(x) Kullanım hakkı varlıklarının dayanak varlık sınıfı itibarıyla raporlama döneminin sonundaki defter değeri. BOBİ FRS 26.7.ü.i.a paragrafı finansal kiralama işlemlerinde her bir varlık sınıfı için finansal kiralama konusu varlıkların raporlama sonundaki net defter değerlerinin açıklanmasını istemektedir.

c) Kullanım hakkı varlıklarının yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması durumunda kiracı, TMS 40’ta yer alan açıklama hükümlerini uygular. Bu durumda, kiracının söz konusu kullanım hakkı varlıkları için 53(a), (f), (h) veya (j) paragraflarında yer verilen açıklamaları yapması gerekli değildir (TFRS 16.56).

ç) Kullanım hakkı varlıklarını TMS 16’yı uygulayarak yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla ölçmesi durumunda kiracı, söz konusu kullanım hakkı varlıkları için TMS 16’nın 77’nci paragrafında yer alan bilgileri açıklar (TFRS 16.56).

d) BOBİ FRS BOBİ FRS 26.7.ü.i.b, BOBİ FRS 26.7.ü.ii.a, bir yıl içerisinde, bir ve beş yıl arası ve beş yıl üzeri ödenecek olan kira ödemelerinin toplamının açıklanmasını istemektedir. TFRS 16.58 paragrafı, kira yükümlülüklerinin finansal yükümlülüklerin vade analizi ile aynı şekilde açıklanmasını istemektedir. TFRS 7.B11'e göre, vade analizi, 1 aydan az, 1-3 aya arası, 3 ay ve 1 yıl arası ve 1 – 5 yıl arası verilebilir ama zorunlu değildir.

e) TFRS 16.59 uyarınca, kiracı, kiralama faaliyetlerinin niteliği ve kira yükümlülüklerinin ölçümüne yansıtılmayan ancak kiracının maruz kalması muhtemel olan gelecekteki nakit çıkışlarını açıklar. Örnek olarak, değişken kira ödemeleri, Uzatma ve sonlandırma opsiyonları, kalıntı değer taahhütleri, Kiracının taahhüt ettiği ancak henüz başlamayan kiralamalar gösterilmiştir. Ayrıca, kiralamaların öngördüğü sınırlamalar ya da taahhütler (BOBİ FRS'de de istenmektedir) ve satış ve geri kiralama işlemlerinin de açıklanması gerekir.

f) Kullanım hakkı varlıklarının kayıtlara alınmasının istisnası olan kısa vadeli kiralama veya düşük değerli kiralama muhasebeleştirilmesi durumunun açıklanması gereklidir.

BOBİ FRS 15'de yer alan ama TFRS 16'da yer alamayan açıklama konusu, faaliyet kiralamalarında dönem içerisinde ödenen kira giderleridir.

Kiraya veren:

a) Finansal kiralamalar için satış karı ve zararını, net kiralama işlemine ilişkin finansman gelirini açıklar.

b) Kiraya verenin kiralama faaliyetlerinin niteliği ve Kiraya verenin, dayanak varlıklara ilişkin elinde bulundurduğu haklarla ilgili riski nasıl yönettiğinin açıklanması gereklidir.

3.17 DEVLET TEŞVİKLERİ

3.17.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS 16.1 uyarınca, devlet teşvikleri bölümünün amacı, devlet teşvikleri ile beraber aynı zamanda devlet dışındaki taraflara sağlanan yardımlara ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir. TMS 20 ise, devlet dışındaki taraflarca sağlanan yardımları düzenlememektedir. BOBİ FRS 16.6 uyarınca, devlet dışındaki taraflarca sağlanan teşviklere ve aynı türdeki yardımlara kıyasen bu standart hükümleri uygulanır.

TMS 20.1 uyarınca, standarttın kapsamı diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasını da içermektedir. BOBİ FRS 16'da bu konu, kapsam içerisinde açıklanmamıştır.

TMS 20.2 uyarınca aşağıdaki konular kapsam dışında bırakılmıştır. BOBİ FRS'de aşağıdaki konuların kapsam dışı bırakıldıklarına dair bir hüküm bulunmamaktadır:

- a) Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar,
- b) Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;
- c) Tarımsal faaliyetler kapsamında devlet teşvikleri.

3.17.2 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 20.7 uyarınca, devlet teşviklerinin finansal tablolara kaydedilmesi için, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olması gereklidir.

BOBİ FRS ise performans şartlarının yerine getirileceğine dair makul bir güvence aramamakta, performans şartlarının yerine getirilmesini devlet teşvikinin kar veya zararda muhasebeleştirilmesi için şart koşturmaktadır. BOBİ FRS 16.7 uyarınca, eğer teşvik elde edildiyse ama performans şartı yerine getirilmediyse, alınan teşvikler finansal durum tablosunda ertelenmiş gelirler olarak kayıt altına alınır, performans şartı yerine getirildiğinde ise kar veya zarar hesaplarına aktarılır.

TMS 20.12 uyarınca, performans şartlarının yerine getirileceğine dair makul bir güvence varsa, devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır. Yani, TMS 20, devlet teşvikinin kar veya zararda muhasebeleşmesi için performans şartının yerine getirilmesini değil, teşvik ile ilgili giderlerin oluşmasını şart koşturmaktadır.

TMS 20 devlet teşviklerinin alındığı ama performans şartlarının yerine getirileceğine dair makul bir güvence olmadığı veya teşvik ile ilgili giderlerin gerçekleşmediği durumlarda, alınan teşvikin finansal tablolarda hangi kalemdede muhasebeleşeceğini tartışmamıştır.

TMS 20.20 uyarınca, önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği

sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. BOBİ FRS 16.7 maddesi de performans şartlarının yerine getirildiği durumlarda teşviklerin kar veya zararda muhasebeleşmesi gerektiğini savunmaktadır. İki standart seti arasındaki fark, TMS 20'nin devlet teşvikinin tahsil edilebilir hale gelmesini istemesidir.

BOBİ FRS 16, devlet teşvikinin bir varlık olarak alınması durumunda ölçümü ile ilgili bilgi verirken, ne zaman kayıtlara alınması gerektiğini tartışmamaktadır. Örnek olarak, teşvik şartları yerine getirilmemiş ve bina olarak verilmiş bir devlet teşviki, BOBİ FRS 16.7.a uyarınca, performans şartları yerine getirilene kadar ertelenmiş gelirlerde gösterilmelidir. Bu durumda, ilgili varlığın da kayıt altına alınması gerekmektedir. Bu varlığın sonraki ölçümüne dair bir hüküm bulunmadığından, varlığın amortisman kaydının performans şartları sağlanana kadar yapılıp yapılmayacağı veya önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortismanın performans şartı yerine getirildiğinde ancak kayıtlara alınabileceği açık değildir. İşletmeler, varlığa ilişkin teşviklerde performans şartı yerine getirilene kadarki dönem için varlıkla ilgili kaydın nasıl olacağını belirleyecektir. Varlığın işletme tarafından kullanılıyor olması dolayısıyla, varlıkla ilgili amortisman ayrılması ve kullanıma ait giderlerin kar veya zararda muhasebeleşmesi diğer bölümlerle de uygunluk gösterebilir.

3.17.3 Devlet Teşviklerinin Ölçümü

3.17.3.1 Parasal Olmayan Devlet Teşvikleri Ölçümü

BOBİ FRS 16.8'e göre parasal olmayan bir devlet teşvikinin ölçümü varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden yapılır. TMS 20.23'e göre ise, teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır.

TMS 20.23, alternatif bir uygulama olarak, varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kaydedilmesine izin vermektedir. TMS 20.24'e göre, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir. Bu durumda, teşvik olarak alınan bir bina TMS 20 uyarınca finansal durum tablosunda gösterilmeyebilirken, BOBİ FRS'de gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmesi mecburidir.

BOBİ FRS 16’da varlığa ilişkin alınan teşvikin sonraki ölçümünde, ertelenmiş gelirlerde bekletilen tutar performans şartı yerine getirildiğinde bir bütün olarak kar veya zarara aktarılır. TMS 20’de ise, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılması esastır. Buna göre, teşvikle ilgili varlığın amortisman süresi ile orantılı olarak ertelenmiş gelirlerdeki tutarın da itfa edilmesi gereklidir.

3.17.3.2 Gelire İlişkin Teşvikler Ölçümü

TMS 20.29’a göre, gelire ilişkin teşvikler kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir. BOBİ FRS’de gelire ilişkin teşviklerin nerede muhasebeleşeceği düzenlenmemiştir.

3.17.3.3 Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi Ölçümü

TMS 20.32 uyarınca, gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlığa ilişkin verilen bir teşvik ile ilgili geri ödeme yapılması durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar arttırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS 16’da devlet teşvikinin geri ödemesinin nasıl olabileceğine dair bir hüküm bulunmamakta, ancak standart devlet teşvikinin iade edilene kadar ertelenmiş gelirlerde muhasebeleşmesini istemektedir. Bunun en temel sebebi, BOBİ FRS 16 uyarınca, devlet teşviklerinin ancak ve ancak devlet teşvikinin performans şartlarının yerine getirilmesi ile kar veya zararda kayıt altına alınmasıdır.

BOBİ FRS 16’da düzenleme olmadığından dolayı, varlıklara ilişkin alınan ve ertelenmiş gelirlerde gösterilen teşviklerin geri ödenmesi durumunda, ertelenmiş gelirlerin ve teşvikle ilgili varlıkların aynı anda finansal tablo dışı bırakılması bir muhasebe politikası olarak kabul edilebilir. Bu durumda, eğer işletme, muhasebe politikası olarak, varlığa ilişkin amortisman giderini kayıtlara aldıysa, teşvikin geri

ödendiği tarihte ortaya çıkan kazanç kar veya zararda diğer gelirlerde kayıt altına alınabilir.

3.17.4 Devlet Yardımları

TMS 20.34 uyarınca, devlet yardımları kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsar. TMS 20.36 uyarınca, devlet yardımlarının önemli bir boyutta olması durumunda, finansal tablolarının yanıltıcı olmaması için devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır.

TMS Yorum 10 Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar uyarınca, işletmelere sağlanan devlet yardımları, belirli bölgelerde veya endüstri kollarında faaliyet göstermeleri koşulu dışında işletme faaliyetlerine yönelik belirli herhangi bir koşul içermese dahi, TMS 20’de yer alan devlet teşviki tanımını karşılar. Dolayısıyla, bu tür teşvikler özkaynaklara doğrudan alacak olarak kaydedilmezler.

BOBİ FRS, devlet yardımlarını kapsam dışında bırakmıştır.

3.17.5 Açıklamalar

Açıklama konuları benzerdir. TMS 20’de, BOBİ FRS 16’dan farklı olarak aşağıdaki açıklamalar bulunmaktadır:

a) Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikalarının açıklanması gerekir. TMS 20’de yer alan alternatif ölçüm ve sunum metotları dolayısıyla buna gerek duyulmuştur. BOBİ FRS 16’da ise, geri ödenme durumunda yapılacak muhasebeleştirme ve performans şartı yerine getirilene kadar teşvik olarak alınan varlığa ilişkin sonraki ölçüm metotları belirtilmediğinden bu konuların muhasebe politikalarında belirtilmesi gerekli gözükmemektedir.

b) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin süresine BOBİ FRS’de yer verilmemiştir.

c) Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar. BOBİ FRS 16’da devlet yardımları kapsam dışındadır.

3.18 BORÇLANMA MALİYETLERİ

3.18.1 Amaç ve Kapsam

TMS 23.1'deki temel ilkeye, BOBİ FRS 17.2 maddesinde kayda alma kriterleri içerisinde değinilmiştir. Önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

TMS 23.3'e göre borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular kapsam dışı tutulmuştur. BOBİ FRS 17'de bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS 17, özellikli varlık tanımını yapmamıştır. TMS 23.5 uyarınca, özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. BOBİ FRS 17.2 maddesinde ise özellikli varlık belirtilmese dahi, “üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıklar” ifadesi yer almaktadır. Buradan yola çıkılarak, BOBİ FRS 17'nin özellikli varlığı tanımlarken “uzun bir süre” ifadesi yerine “bir yıldan uzun süre” olarak tanımlamış olması düşünülebilir.

TMS 23.7 uyarınca, TMS 16 kapsamında değerlendirilen taşıyıcı bitkiler, özellikli varlık kapsamında değerlendirilmiştir. BOBİ FRS 17.2 uyarınca taşıyıcı bitkilerin kapsam dışında bırakılıp bırakılmadıkları açık değildir, çünkü BOBİ FRS 7 tarımsal faaliyetler bölümü taşıyıcı bitkilerin tanımına ve canlı varlıklardan ayrıştırılmasına yer vermemiştir.

TMS 23.4 uyarınca, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlıklar için bu standardın uygulanması gerekli değildir. Bu manada, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, canlı varlıklar ve stoklar için bu standardın uygulanması gerekli değildir. BOBİ FRS 17'de gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller dışında gerçeğe uygun değeri ile ölçülen özellikli varlıklara yönelik bir seçimlik hak belirtilmemiştir.

3.18.2 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İki standart arasında muhasebeleştirme kriterleri arasındaki en önemli farklılık, BOBİ FRS 17.2, üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesini isterken, TMS

23.5'in amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara ait borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesini gerektirmesidir. Buna göre, BOBİ FRS 17'de, üretilmesi, inşası ya da oluşturulması 1 yıldan az süren varlıkların borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez. TMS 23 uyarınca, işletmelerin “uzun bir süre” ifadesini tanımlamaları ve buna göre aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerine karar vermeleri gereklidir.

Her iki standart, yabancı para ile borçlanmalarda faiz maliyetine yönelik düzeltme olarak alınan kur farklarını borçlanma maliyetlerine örnek olarak değerlendirmektedir (BOBİ FRS 17.1 (c), TMS 23.6 (e). Ancak, bu tanımın yabancı para ile borçlanmaların anaparasına ait kur farklarını kapsayıp kapsamadığı açık değildir. BOBİ FRS 17.2 maddesinde, doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerine örnek olarak özellikli varlıklar için kullanılan krediler nedeniyle katlanılan kur farkları örnek olarak verilmiştir. Buradan hareketle, BOBİ FRS'nin yabancı para borçlanmaların ana parasına ait kur farklarını borçlanma maliyeti olarak değerlendirdiğini kabul edebiliriz. TMS 23 açısından ise, “faiz maliyetine yönelik düzeltme” ifadesinden yola çıkılarak, yabancı para borçlanmanın alındığı tarihteki benzer bir TL krediden oluşacak faiz maliyeti kur farklarından kaynaklanan en yüksek borçlanma maliyeti olarak kabul edilebilir. Özellikle, TL'nin yabancı para birimlerine karşı önemli ölçüde değer yitirdiği dönemlerde, standardın bu maddesinin yorumlanması önem taşımaktadır. TMS 23'ü bu yönde yorumlayan TFRS kullanıcılarının aktifleştirdikleri borçlanma maliyetleri, BOBİ FRS kullanıcılarının aktifleştirdiği tutarlardan önemli düzeyde farklılık gösterebilir.

3.18.3 Borçlanma Maliyetlerinin Ölçümü

TMS 23 ile BOBİ FRS 17 hükümleri, aktifleştirilebilir borçlanma maliyetleri, aktifleştirmenin başlaması, aktifleştirme işlemine ara verilmesi ve aktifleştirmenin sora ermesi konularında büyük oranda benzerlik taşımaktadır.

3.18.4 Açıklamalar

Önemli bir farklılık bulunmamaktadır.

3.19 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

3.19.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS 18'den farklı olarak TMS 36'da kapsam dışında bırakılan konular aşağıdaki gibidir:

a) Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar – BOBİ FRS'de böyle bir bölüm yer almamaktadır.

b) Sözleşme varlıkları ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uyarınca finansal tablolara alınan bir sözleşmenin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden doğan varlıklar – BOBİ FRS 5'de sözleşme varlıkları kavramı yer almamaktadır.

c) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları – BOBİ FRS'de satış amacıyla elde tutulacak varlık grupları düzenlenmemiştir.

TMS 36.4'de kapsam içerisinde gösterilen aşağıdaki varlıklar, BOBİ FRS 18'de kapsam içerisinde yer almamaktadır:

- (a) TFRS 10'da tanımlanan bağlı ortaklıklar,
- (b) TMS 28'de tanımlanan iştirakler ve
- (c) TFRS 11'de tanımlanan iş ortaklıkları.

3.19.2 Değer Düşüklüğü Göstergeleri

İki standardın değer düşüklüğü göstergeleri önemli ölçüde benzerdir. TMS 36.12, değer düşüklüğü göstergelerini işletme dışı bilgi kaynakları, işletme içi bilgi kaynakları ve bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirakten alınan kâr payları olarak sınıflara ayırmıştır.

BOBİ FRS 18'de bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirakten alınan kâr payları kapsam içerisinde değerlendirilmediğinden, bu varlıklara ait değer düşüklüğü göstergeleri de BOBİ FRS 18'de yer almamaktadır. TMS 36.12'de bu varlıklarla ilgili değer düşüklüğü göstergeleri aşağıdaki gibidir:

a) Bireysel finansal tablolarda yer alan defter değerinin, yatırım yapılan işletmenin konsolide finansal tablolarda yer alan şerefiye dâhil net varlıklarının defter değerinin üzerinde olduğuna veya

(b) Muhasebeleştirilen kâr payının, ilgili kâr payının açıklandığı dönemde bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirakin toplam kapsamlı gelirini aştığına ilişkin kanıt mevcuttur.

BOBİ FRS içerisinde maliyet bedeli üzerinden veya özkaynak yöntemiyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü göstergelerinin neler olduğu ve nasıl kayıtlara alınacağı belirsizdir. BOBİ FRS kullanıcıları, BOBİ FRS 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardında yer alan gerçeğe uygun değerinden ölçülmeyen finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü göstergelerini ve değer düşüklüğünü kayıt altına ilkelerini uygulayabilirler.

TMS 36.14 paragrafı, BOBİ FRS 18.5.f’den farklı olarak, işletme içi raporların neler olabileceğine dair örnekler getirmiş ve finansal tablo hazırlayıcılarına rehberlik sağlamıştır.

BOBİ FRS 18.14, işletmelerin sadece değer düşüklüğü göstergeleri olduğu takdirde değer düşüklüğü testi yapmalarını zorunlu kılmaktadır. TMS 36.10 paragrafı uyarınca, işletme herhangi bir değer düşüklüğü göstergesi olmasa dahi, sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığı ve şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyeyi her sene test etmelidir. Bu durumda, değer düşüklüğü göstergesi olmasa bile geri kazanabilir tutarı, defter değerinin altına düşmüş sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlık ve şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyenin muhasebeleştirilmesi BOBİ FRS 18’de ve TMS 36’da farklı olabilir.

3.19.3 Geri Kazanılabılır Tutarın Belirlenmesi

İki standart benzerdir.

3.19.4 Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesi

İki standart benzerlik taşımaktadır. TMS 36’da kullanılan gerçeğe uygun değer kavramının detaylarına, TFRS 13.27 ve TFRS 13.33 arasında yer verilmiştir. TFRS 13’ün özü BOBİ FRS 18’e yakın olmakla beraber gerçeğe uygun değer yöntemini uygulamak isteyen kullanıcılara daha fazla rehberlik sağlamaktadır.

TFRS 13.76 ve 13.90 arasında gerçeğe uygun değerin belirlenmesi esnasında kullanılan Seviye 1, Seviye 2 ve Seviye 3 girdileri ele alınmaktadır. BOBİ FRS 18.13’de yer alan hükümler, Seviye 2 girdileri ile benzerlik göstermektedir. Seviye 3 girdilerine göre ise, varlığın değerlemesinde gözlemlenebilir girdiler bulunmuyorsa, gözlemlenebilir olmayan girdiler gerçeğe uygun değeri ölçmek amacıyla kullanılır. Gözlemlenebilir olmayan girdiler, ancak ölçüm tarihinde varlığa veya borca ilişkin piyasa faaliyetlerinin olmadığı veya az olduğu durumlarda kullanılabilir. TFRS 13.89’a göre, işletme, gözlemlenebilir olmayan girdilerin oluşturulmasına kendi verileri ile başlayabilir ancak işletme bu verileri, makul olarak bulunan bilginin diğer piyasa katılımcılarının farklı veri kullanacağını işaret etmesi veya diğer piyasa katılımcıları için kullanılabilir olmayan işletmeye özgü hususların bulunması (örneğin işletmeye özgü sinerji gibi) durumunda düzeltmesi gerekir. BOBİ FRS 18’de gözlemlenebilir olmayan verilerin kullanımına gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde yer verilmemiştir.

İki standart arasındaki bir diğer farklılık satış maliyetlerinin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. TMS 36.28 paragrafı, işten çıkarma tazminatları ve varlığın elden çıkarılmasını takiben, bir faaliyetin azaltılması ya da yeniden yapılandırılmasına ilişkin maliyetleri satış maliyetleri kapsamına dahil etmemiştir. BOBİ FRS 18’de bu yönde aydınlatıcı bir hüküm bulunmamaktadır.

3.19.5 Kullanım Değerinin Ölçülmesi

İki standarttaki kullanım değerine ilişkin ilkeler büyük oranda birbirlerine benzemekle beraber aşağıdaki konularda farklılıklar göze çarpmaktadır:

TMS 36.33.c uyarınca, nakit akış projeksiyonlarını, artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece; takip eden yıllarda sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle mevcut bütçeler/tahminlere ilişkin olarak yapılan projeksiyonlar çerçevesinde tahmin edilir. Ancak, BOBİ FRS 18.20 maddesi bu konuda TMS 36 gibi muhafazakâr davranmamakta ve azalan artan veya sabit olabilecek uygun bir büyüme oranının kullanılmasını teşvik etmektedir.

TMS 36.33.b maddesi uyarınca, nakit akım projeksiyonları daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, en fazla 5 yıllık dönemi kapsar. BOBİ FRS’de nakit akım projeksiyonları ile ilgili bir sınır bulunmamaktadır.

TMS 36.34 uyarınca, işletmenin, geçmişteki nakit akış projeksiyonları ile gerçekleşen nakit akışları arasındaki farkların sebeplerini inceleyerek, cari nakit akış projeksiyonlarının esas aldığı varsayımların uygunluğunu değerlendirmesi gerekir. BOBİ FRS’de böyle bir doğrulanabilirlik testine ihtiyaç bulunmamaktadır.

TMS 36.43 uyarınca, işletmeler, mükerrer olarak dikkate almaktan kaçınmak için gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminlerde, varlıktan büyük ölçüde bağımsız alacaklara ait nakit girişlerini ve borç olarak muhasebeleştirilen yükümlülüklerle ait nakit çıkışlarını kullanmazlar. BOBİ FRS 18, böyle bir hüküm getirmemekle beraber, nakit akımlarının tahmininde söz konusu etkilerin arındırılmaması durumunda ortaya çıkacak kullanım değeri hatalı çıkacağından, BOBİ FRS kullanıcılarının da TMS 36’daki bu hükümlere dikkat etmesi gereklidir.

TMS 36.54 uyarınca, gelecekteki nakit akışları, gerçekleşmeleri beklenen para birimi üzerinden tahmin edilir ve iskonto oranı olarak da kullanılan para birimine ait iskonto oranı kullanılır. Kullanım değerinin hesaplamasında, nakit akışlarının bugünkü değeri ile değer düşüklüğü testinin yapıldığı tarihteki kur çarpılır ve işletmenin ağırlıkla kullanılan para birimine dönülür. BOBİ FRS’de yabancı para bazında nakit akışlarının nasıl dikkate alınması gerektiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

3.19.6 İskonto Değerinin Belirlenmesi

Tanım olarak iki standart da benzerdir. İskonto oranının belirlenmesinin fazladan yargı ve muhakeme gerektirmesi sebebiyle, TMS 36 Ek A, varlığa özgü bir oranın doğrudan piyasadan elde edilemediği durumlarda, kullanılabilecek iskonto oranları için kullanıcılara ek rehberlik sağlamaktadır (TMS 36 Ek A.17 ve A.21 arası). BOBİ FRS 18’de bu konulara değinilmediği için, BOBİ FRS kullanıcılarının Ek A’da yer alan rehberliğe başvurmaları gerekli gözükmektedir.

3.19.7 Şerefiye ve Nakit Yaratan Birimin Net Defter Değerini Belirleme

Şerefiye:

BOBİ FRS 18.23 uyarınca, şerefiye test edilmez. TMS 36.10.b uyarınca, işletmelerin her sene şerefiyeyi test etmeleri gerekir. BOBİ FRS 21.27 uyarınca, şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilir.

İki standart seti arasındaki en önemli farklardan biri, şerefiyenin sonraki ölçümü esnasında olmaktadır. TMS 38, işletme birleşmesi esnasında ortaya çıkan ve edinilen tarafın mali tablolarında gözükmeyen maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine müsaade etmekte, bu yolla şerefiyenin tutarını azaltmaktadır. Geri kalan şerefiye tutarını ise ait olduğu nakit birim ile her sene teste tabi tutmaktadır (işletme birleşmelerinde, işletme birleşmesinin olduğu cari yıl sona ermeden test edilmelidir). BOBİ FRS ise, işletme birleşmesi esnasında edinilen işletmeye ait maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine izin vermemekte, bu yolla mali tablolardaki şerefiye tutarını TFRS'ye göre yüksek ölçmektedir. Öte yandan, BOBİ FRS, sonraki ölçümde şerefiyenin itfa edilmesine izin vermekte ve defter değerini, değer düşüklüğüne uğramamış TFRS değerine yaklaştırmaktadır.

Şerefiyenin ait bulunduğu nakit yaratan birime ait değer düşüklüğü göstergeleri olduğu takdirde bile BOBİ FRS, şerefiyenin değer düşüklüğü testine dahil edilmesine ve değer düşüklüğü olduğunda şerefiyenin defter değerinin azaltılmasına izin vermemektedir (BOBİ FRS 18.25).

TMS 36.80 uyarınca, işletmenin şerefiyeyi, iş birleşmesinin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dağıtması gerekir. BOBİ FRS 18'de şerefiye test edilmediğinden, şerefiyenin nakit yaratan birimlere nasıl dağıtılması gerektiğine dair bir hüküm yoktur.

TMS 36.86 uyarınca, işletmenin şerefiyenin dağıtıldığı bir faaliyeti elden çıkarması durumunda, elden çıkarmadan doğan kazanç veya kayıp belirlenirken, ilgili faaliyete dağıtılan şerefiye tutarı, faaliyetin defter değerine eklenir. Aynı zamanda, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birime ait faaliyet kollarından biri satıldığında, dağıtılacak şerefiyenin oranı, faaliyet kolunun satış değerinin geriye kalan nakit yaratan birinin geri kazanılabilir tutarına oranlanması suretiyle bulunur. BOBİ FRS 18'de, bu yönde bir düzenleme bulunmadığından, kullanıcıların faaliyet satışında elden çıkarılacak varlıkların defter değerini belirlerken TMS 36'nın hükümlerine başvurmaları gereklidir. Şerefiyenin elden çıkarılacak varlığın defter değerine eklenmemesi durumunda, BOBİ FRS'de ve TFRS'de yer alan faaliyet satış kar veya zararı ve finansal durum tablosundaki şerefiye birbirilerinden önemli derecede farklılık arz edebilir.

Nakit Yaratan Birim:

BOBİ FRS 18'deki nakit yaratan birim tanımı ve koşulları, TMS 36.66-108'inci paragraflarda belirlenen nakit yaratan birim hükümlerine göre daha az detaylandırılmıştır. Nakit yaratan birime ait aşağıdaki hükümler, BOBİ FRS'de yer almamaktadır.

a) Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünün aktif bir piyasasının mevcut olması durumunda; söz konusu ürünün bir kısmı ya da tamamı işletme içinde kullanılmakta dahi olsa, anılan varlık veya varlık grubu nakit yaratan birim olarak değerlendirilir (TMS 36.70). İşletme, bu durumda transfer fiyatları yerine, karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde yönetimin gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini kullanır.

b) Varlık grupları, değiştirilmeleri yönünde haklı sebepler olmadıkça, dönemden döneme tutarlı bir şekilde belirlenir.

c) TMS 36.100-103 paragrafları, şirket varlıklarının tanımını yapmakta ve nakit yaratan birimlere nasıl dağıtılması gerektiği ile ilgili rehberlik etmektedir. Aynı zamanda, şirket varlıklarının mantıklı ve tutarlı bir temelde söz konusu birime dağıtılamaması durumunda, değer düşüklüğü testinin şirket varlığının ilgili bulunduğu tüm birimlere ait nakit yaratan birimler düzeyinde test edilmesi gerektiğine atıfta bulunmaktadır. BOBİ FRS 18'de şirket varlığı kavramından bahsedilmemekte ve test edilecek nakit yaratan birimin defter değerine nasıl dağıtılacağı tartışılmamaktadır. Bu farktan yola çıkarak, BOBİ FRS kullanıcılarının TFRS'yi rehber olarak kullanmamaları durumunda, varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarlarından yüksek gösterilmesi riski bulunmaktadır.

3.19.8 Değer Düşüklüğü Kaydının Muhasebeleştirilmesi

3.19.8.1 Değer Düşüklüğü Kaydının Muhasebeleştirilmesi – Varlıklar

BOBİ FRS 18.27, TMS 36'dan farklı olarak, değer düşüklüğü zararlarının, değer düşüklüğüne uğrayan varlığın ilgili olduğu fonksiyon altında muhasebeleştirilmesi gerektiğinden bahsetmektedir. TMS 36'da bu konuda bir hüküm bulunmamaktadır.

3.19.8.2 Değer Düşüklüğü Kaydının Muhasebeleştirilmesi – Nakit Yaratın Birim

Değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde iki standart arasındaki en temel fark, değer düşüklüğü zararının, TMS 36.104 uyarınca, öncelikle nakit yaratan birime ait şerefiyeden düşülmesi gerekliliğidir.

3.19.9 Değer Düşüklüğü Zararının İptali

İki standarttaki hükümler benzerdir. TMS 36.124 uyarınca, değer düşüklüğü zararının iptali şerefiyenin defter değeri arttırılarak iptal edilemez. BOBİ FRS 18 uyarınca, değer düşüklüğü zararı şerefiyenin defter değerinden indirilmediği için, değer düşüklüğünün iptal edilmesi esnasında şerefiye ile ilgili bir hüküm açıklanmamıştır.

3.19.10 Açıklamalar

TMS 36’da yer alan ama BOBİ FRS’de yer almayan açıklama hükümleri aşağıdaki gibidir:

a) TFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardına göre, her bölümde kayıtlara alınan değer düşüklüğü zararı. BOBİ FRS’de Faaliyet Bölümleri ile ilgili bir standart yer almadığından değer düşüklüğü açıklamalarında da faaliyet bölümlerine yer verilmemiştir.

b) TMS 36.130 uyarınca, bir işletme, bir varlık (şerefiye de dahil olmak üzere) veya nakit yaratan bir birim için dönem boyunca muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

i) Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini veya iptalini gerektiren olay ve durumlar.

ii) Bir varlık için, ilgili varlığın niteliği ve işletmenin faaliyet alanı bilgisinin TFRS 8’e göre raporlaması durumunda, işletmenin temel raporlama esasına göre ilgili varlığın ait olduğu raporlanabilir faaliyet alanı.

iii) Nakit yaratan bir birim için: Nakit yaratan birimin tanımı. Varlık sınıfı itibariyle, ayrıca işletmenin faaliyet alanı bilgisini TFRS 8’e göre raporlaması durumunda işletmenin temel raporlama formatına göre raporlanabilir faaliyet alanı itibariyle, muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararı tutarı. Nakit yaratan birimin, geri kazanılabilir tutarını belirleyen varlıkların toplamının, ilgili nakit yaratan

birimin geri kazanılabilir değerine ilişkin yapılan bir önceki tahminden sonra değişmiş olması durumunda, varlıkların toplanmasında kullanılan önceki ve şimdiki yöntemin tanımı ve ilgili nakit yaratan birimi belirleme yönteminin değişme nedenleri.

iv) Varlığın (nakit yaratan birimin) geri kazanılabilir tutarı ve varlığın (nakit yaratan birimin) geri kazanılabilir tutarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri mi yoksa kullanım değeri mi olduğu.

v) Söz konusu geri kazanılabilir tutarın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olması durumunda: Varlığın gerçeğe uygun değer ölçümünün bütünüyle sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin seviyesi. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin 2'nci ve 3'üncü seviyelerinde sınıflandırılan gerçeğe uygun değer ölçümleri için; elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan değerleme yönteminin (yöntemlerinin) tanımı. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin 2. ve 3. seviyelerinde sınıflandırılan gerçeğe uygun değer ölçümleri için; yönetimin elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlerken esas aldığı temel varsayımlar ve bugünkü değer yöntemi kullanıldıysa iskonto değeri.

vi) Geri kazanılabilir tutarın kullanım değeri olması durumunda, kullanım değerine yönelik şimdiki ve önceki (eğer varsa) tahminlerde kullanılan iskonto oranı/oranları.

c) İşletme, dönem içindeki muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları ile değer düşüklüğü iptallerinin toplamalarına ilişkin olarak, Değer düşüklüğü zararlarından ve iptallerinden etkilenen temel varlık sınıfları ve söz konusu değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesine ve bunların iptallerine neden olan başlıca olay ve durumları açıklar (TMS 36.131).

ç) Dönem içindeki bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin bir kısmının raporlama dönemi sonu itibarıyla nakit yaratan bir birime (veya birimler grubuna) dağıtılmamış olması durumunda, dağıtılmayan şerefiye tutarı dağıtılmama gerekçesiyle birlikte kamuoyuna açıklanır (TMS 36.133).

d) TMS 36.134 uyarınca, şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının defter değerlerinin toplamıyla karşılaştırıldığında, kendisine düşen şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlığın defter değerinin önemli seviyede olduğu her bir nakit yaratan birim için işletme aşağıdaki bilgileri kamuoyuna açıklar:

i) Birime (birimler grubuna) dağıtılan şerefiyenin defter değeri.

ii) Birime (birimler grubuna) dağıtılan sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların defter değeri.

iii) Birimin ya da birimler grubunun geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde esas alınan temel (başka bir ifadeyle kullanım değeri veya elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer).

iv) Birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının, kullanım değerini esas alması durumunda: Yönetimin, en son bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönem için yapılan nakit akış projeksiyonları için esas aldığı her bir kilit varsayım. Yönetimin, her bir kilit varsayımla ilişkilendirilen değeri (değerleri) belirlemedeki yaklaşımı. Yönetimin kendi onayladığı finansal bütçeler/tahminler çerçevesinde nakit akışlarını planladığı dönem ve nakit yaratan bir birim (birimler grubu) için 5 yıldan daha uzun bir dönemin kullanıldığı durumda, söz konusu uzunca dönemin kullanılmasını haklı çıkaran bir açıklama. Nakit akış projeksiyonlarını en son bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönemin ötesine taşımak için kullanılan büyüme oranı ve işletmenin faaliyette bulunduğu ürün kolunun, endüstrilerin, ülke veya ülkelerin veya birimin (birimler grubunun) hizmet verdiği piyasanın uzun vadeli ortalama büyüme oranını aşan büyüme oranı kullanılmasının gerekçesi. Nakit akış projeksiyonlarına uygulanan iskonto oranı (oranları).

v) Birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri olması durumunda, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılan değerleme yöntemi (veya yöntemleri). Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer in özdeş bir birimin (birimler grubunun) aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı kullanılarak ölçülmediği durumda, işletme sıradaki bilgileri açıklar: Yönetimin, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemede esas aldığı her bir kilit varsayım. Yönetimin, her bir temel varsayımla ilişkilendirilen değeri (ya da değerleri) belirlemedeki yaklaşımı. Gerçeğe uygun değer ölçümünün bütünüyle sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin (bakınız: TFRS 13) seviyesi. Değerleme tekniğinde bir değişiklik olması durumunda, değişiklik ve değişikliğin yapılma nedeni.

vi) Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer in, iskonto edilmiş nakit akış tahminleri kullanılarak ölçülmesi durumunda, işletme sıradaki bilgileri açıklar: Yönetimin nakit akışlarını planladığı dönem, nakit akış projeksiyonlarının tahmininde

kullanılan büyüme oranı, Nakit akış projeksiyonlarına uygulanan iskonto oranı (oranları).

vii) Yönetimin, birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarını belirlerken esas aldığı kilit bir varsayımdaki yeterince muhtemel bir değişimin, ilgili birimin (birimler grubunun) defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmasına sebep olması durumuna yönelik açıklamalar.

e) TMS 36.136 uyarınca, nakit yaratan birimlere (birimler grubuna) dağıtılan şerefiyenin ve sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değeri ve ilgili kilit varsayımlar. Yönetimin her bir kilit varsayımla ilişkilendirilen değeri (değerleri) belirlemedeki yaklaşımı.

f) Kilit varsayımdaki (varsayımlardaki) yeterince muhtemel bir değişimin geri kazanılabilir tutar ve potansiyel değer düşüklüğü zararı üzerine etkisi (TMS 36.136).

3.20 KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

3.20.1 Amaç ve Kapsam

Standartların amacı birbirine benzerdir. TMS 37, BOBİ FRS 19'dan farklı olarak şu konuları kapsam dışı bırakmıştır: Çalışanlara sağlanan faydalar, sigorta sözleşmeleri, bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin koşullu bedeli. BOBİ FRS 19'da, kiralama işlemlerinden kaynaklanan işlemlerin ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelmesi standart kapsamında değerlendirilirken, TMS 37'de ancak kısa vadeli kiralamalar veya dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalar ile fiili kiralamanın başladığı tarihten önce ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen kiralamalar kapsam içerisindedir. Geri kalan kiralama sözleşmelerinden elde edilen kullanım hakları ise TMS 36 standardı kapsamı içerisinde değerlendirilir.

3.20.2 Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi kıstasları iki standartta da büyük ölçüde benzerdir. TMS 37'de, BOBİ FRS 19'dan farklı olarak aşağıdaki konularda ek düzenlemeler bulunmaktadır:

a) TMS 37.63 uyarınca, gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. BOBİ FRS 19'da bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.

b) TMS 37.68 uyarınca, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerde, bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük maliyetini gösterir. Bu maliyet, sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanıdır. BOBİ FRS 19.3, kapsam bölümünde, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere ilişkin kayda alma esaslarını düzenlemiştir. Ancak, kaçınılmayan net zararların, sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan ceza veya tazminat tutarından düşük olanı olması gerektiğini düzenlememiştir. Dolayısıyla nasıl ölçüleceği belirsizdir.

c) TMS 37.72 uyarınca, yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük, sadece işletmenin, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin ayrıntılı ve resmi bir planının olması ve işletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya

temel özelliklerini bundan etkilenecekler duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması halinde kayıtlara alınır. TMS 37.75 uyarınca, yukarıdaki şartlar raporlama döneminden önce sağlanmalıdır. Eğer raporlama döneminden sonra, bu şartlar gerçekleşirse, işletmenin yeniden yapılandırmayı sadece dipnotlarında raporlama döneminden sonraki olaylar olarak açıklaması gerekir. BOBİ FRS 19’da bir tesisin kapatılmasına ve yeniden yapılandırılmasına ilişkin yükümlülüklerin kayıtlara alınması gerekmektedir ama hangi şartlarda kayıtlara alınacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler, üreticilerin finansal tablolarında, Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler (AEEA) hakkındaki Avrupa Birliği (AB) Yönergesi uyarınca, eski ev aletlerinin satışına ilişkin olarak atık yönetimi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesini düzenler. Buna göre, ölçme dönemi boyunca piyasaya katılım, TMS 37’nin 14(a) Paragrafı uyarınca yükümlülük yaratan bir olaydır. Bu yükümlülük, ürünlerin imalatı ve satışı ile değil, piyasaya katılım ile ortaya çıkar. Ölçme dönemi boyunca, bir pazar payı yoksa veya var oluncaya kadar yükümlülük kayıtlara alınmaz. Bu yorum, AB üyesi ülkeleri kapsadığından ve Türkiye’deki geçerli atık yönetmeliği mevzuatından farklı olduğundan BOBİ FRS’de düzenlenmemiş olduğu düşünülebilir. Ancak, Türkiye’de yerleşik şirketlerin AB’deki bağlı ortaklıklarının bu yorumu dikkate alması gerekir.

3.20.3 Karşılıkların Ölçümü

Karşılıkların ölçümü aşağıdaki konular haricinde, iki standartta da benzerlik arz etmektedir.

a) BOBİ FRS 19.13 uyarınca, işletmelerin bugünkü değer hesaplaması yapmadan karşılık tutarını, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden ölçmesi mümkündür. BOBİ FRS 19, bu yönüyle, kullanıcılarına bugünkü değer uygulaması açısından seçimlik hak tanımıştır. TMS 37.45’e göre ise, paranın zaman değeri önemli ise, karşılık tutarının ölçümünde yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeri esas alınır.

b) Bugünkü değer uygulamasında kullanılacak iskonto oranının tanımı iki standartta farklılık göstermektedir. TMS 37.47 uyarınca, iskonto oranını vergi öncesi oran olarak detaylandırmışken, BOBİ FRS 19’da bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca,

TMS 37.45'e göre, iskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmazken, BOBİ FRS 19.13'de, yükümlülüğe özgü riskler ya kullanılan iskonto oranına, ya da yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcama tutarlarının tahminine yansıtılır. Bu yönüyle, BOBİ FRS 19 kullanıcılarına iskonto oranının belirlenmesinde seçimlik hak tanımaktadır.

c) TMS 37.48 uyarınca, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilecek gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık tutarında yansıtılır. Örnek olarak, gelecekteki teknolojik bir gelişme maliyetlerde azalma olacağını işaret ediyorsa, karşılık tutarını belirlerken bu teknolojik gelişme de dikkate alınabilir. Ancak, işletme buna ilişkin yeterli bir tarafsız kanıt tarafından desteklenmedikçe, bu teknolojik gelişme dikkate alınamaz. BOBİ FRS 19'da bu yönde bir hükme rastlanmamaktadır. Dolayısıyla, gelecekteki olayların karşılık tutarının belirlenmesinde dikkate alınmaması gerektiği düşünülebilir.

3.20.4 Karşılıkların Sonraki Ölçümü

İki standart büyük oranda benzerdir. TMS 37.61 uyarınca, karşılıklar sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır. Örnek vermek gerekirse, bir dava için ayrılan karşılık, çevre yasasında meydana gelen değişiklikler sonunda meydana gelen giderlere karşı kullanılamaz. Kar veya zarar tablosunda, bu giderlerin ayrı hesapta, dava için karşılık ayrılmasına gerek kalmaması durumunda, karşılığın iptal edilmesi ile ilgili gelirlerin de ayrı bir hesapta takip edilmesi gerekir. BOBİ FRS 19'da bu yönde bir hüküm yer almamaktadır.

3.20.5 Kıdem Tazminatı Karşılığının Kayıtlara Alınması

BOBİ FRS 19.17 uyarınca, kıdem tazminatı karşılıklarının kayıtlara alınması ve karşılıklar içerisinde gösterilmesi gerekir. Kıdem tazminatı karşılıklarının kayıtlara alınması, TFRS'de TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında düzenlenmiştir. TMS 19.55 uyarınca, kıdem tazminatları, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar içerisinde, tanımlanmış fayda planları olarak değerlendirilmekte ve finansal tablolarda karşılıklardan ayrı olarak sunulması gerekmektedir.

3.20.6 Kıdem Tazminatı Karşılığı'nın Ölçümü

BOBİ FRS 19.17 uyarınca, kıdem tazminatı yükümlülükleri raporlama dönemi sonu itibarıyla hesaplanır ve artış tutarları giderleştirilir. Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanmasında iş gücü devir hızları ve geçmiş senelere yönelik deneyimler de dikkate alınır ve hesaplamanın bazı çalışanların kıdeme esas ücretleridir.

TMS 19.57 uyarınca, kıdem tazminatı karşılığının muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki adımların izlenmesi gereklidir:

a) Çalışanların cari veya önceki dönemlerdeki hizmetleri karşılığında hak kazandıkları faydanın işletmeye olan nihai maliyetini güvenilir bir şekilde tahmin etmek üzere aktüeryal bir tekniğin (öngörülen yükümlülük yönteminin) kullanılması. Aktüeryal teknik, işletme tarafından cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilen fayda tutarlarının belirlenmesini ve bu faydaların maliyetini etkileyecek demografik değişkenlere (çalışanların işten ayrılması, ölüm oranları, emeklilik yaşları gibi) ve finansal değişkenlere (çalışan maaşlarında gelecekte oluşacak artışlar gibi) yönelik tahminlerin yapılmasını gerektirir. BOBİ FRS 19.17, demografik değişkenler içerisinde çalışanların işten ayrılması ve geçmiş senelere yönelik deneyimleri düzenlemektedir. BOBİ FRS 19.17'de yaratılan yükümlülüğün iskonto edilmesi gerekmediğinden finansal değişkenler ve yükümlülüğün kaynak çıkışına yol açacağı tarihin belirlenmesinde kullanılan emeklilik yaşı, ölüm oranları gibi demografik değişkenlerin tanımlanmadığı düşünülmektedir.

b) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ve cari dönem hizmet maliyetini belirlemek amacıyla ilgili faydanın iskonto edilmesi. BOBİ FRS 19.17'de yükümlülüğün iskonto edilme şartı bulunmadığından, bu bölümle ilgili bir tanımlama bulunmamaktadır.

TMS 19.57.c ve 19.57.d uyarınca, kıdem tazminatı yükümlülüğü kayıtlara alınırken bir önceki yıla göre değişimler, BOBİ FRS'de tanımlandığı gibi sadece kar veya zarar tablosunda değil, diğer kapsamlı gelir tablosunda da dikkate alınır.

Kar veya zarar tablosunda kayıtlara alınacak kalemler aşağıdaki gibidir:

a) Cari dönem hizmet maliyeti: İki standartta da faaliyet karı içerisinde muhasebeleştirilebilir. BOBİ FRS'de işletme fonksiyonuna ait giderlerde gösterilir.

b) Geçmiş hizmet maliyetleri ile yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar: İki standartta da faaliyet karı içerisinde muhasebeleştirilebilir. BOBİ FRS’de Esas Faaliyetlerden Giderler içerisinde takip edilir.

c) Kıdem tazminatı karşılığına ilişkin net faiz: BOBİ FRS 19.17’de böyle bir tanımlama yoktur. Kıdem tazminatı yükümlülüğünü iskonto etme zorunluluğu bulunmadığından, ilgili dönemde oluşacak faiz gideri de tanımlanmamıştır.

Diğer kapsamlı gelir tablosunda kayıtlara alınacak kalem, aktüeryal kazanç ve kayıplardan oluşmaktadır. TMS 19.128 uyarınca, aktüeryal kazanç ve kayıplar, aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri ile aktüeryal varsayımlardaki değişiklikler nedeniyle tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artış veya azalışlardan kaynaklanır. Aktüeryal kazanç ve kayıplara örnek olarak, çalışanların işten ayrılma oranının, emeklilik tarihlerinin, ölüm oranının veya maaş, fayda artış oranlarının beklenmeyen ölçüde düşük veya yüksek gerçekleşmesi, bunlara yönelik tahminlerdeki geleceğe yönelik değişiklikler veya iskonto oranındaki değişiklikler gösterilebilir. BOBİ FRS 19.17’de aktüeryal teknikler ve öngörülen yükümlülük yöntemi kullanılmadığından, aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesine yer verilmemiştir. Ancak BOBİ FRS 19.17A maddesine göre öngörülen yükümlülük ile hesaplanan yükümlülük arasındaki fark Esas Faaliyetlerden Gelir veya Giderlerde gösterilir.

3.20.7 Şarta Bağlı Yükümlülükler

İki standarttaki hükümler benzerdir.

3.20.8 Şarta Bağlı Varlıklar

İki standarttaki hükümler benzerdir.

3.20.9 Karşılıkların Sınıflandırılması

TMS 36.11 uyarınca, karşılıklar finansal tablolarda ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir. BOBİ FRS 19’da bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.

3.20.10 Açıklamalar

BOBİ FRS 26’da yer almayan ama TMS 37’de yer alan fazladan açıklama hükümleri aşağıdaki gibidir:

a) İki standart da ayrılan karşılıklarla ilgili dönem içi hareket tablosu istemektedir. TMS 37.84’de hareket tablosunda dönem boyunca kullanılan tutarların da gösterilmesini istemektedir. TMS 37.84, karşılıkların hareketi ile ilgili karşılaştırmalı bilgi istememektedir. BOBİ FRS 19’da bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.

b) Her iki standart da karşılığın niteliğine ilişkin açıklama istemekle beraber, TMS 37.85, yükümlülüğün çıkışına ait belirsizliklerle ve eğer gelecekte oluşacak olaylar karşılık tutarını etkilemişse bu olaylara ilgili açıklama istemektedir.

c) TMS 37.86 uyarınca, şarta bağlı yükümlülüklerle ilgili kaynak çıkışına ait miktar ve zaman belirsizliklerine ve tazminat olasılıklarına ait açıklama yapılması gereklidir.

ç) TMS 37.91 ve 37.92 uyarınca, koşullu varlık ve yükümlülüklerle ait açıklamalara yer verilmediğinde, bunun sebepleri açıklanır.

d) TMS 19.135 uyarınca, kıdem tazminatı ile ilgili işletmenin takip eden detaylı açıklamaları yapması gereklidir: Tanımlanmış fayda planlarının özellikleri ile bunlarla ilgili riskleri açıklayan bilgileri (TMS 19.137), TMS 19.140 - 19.144 arasında detaylı olarak açıklanan finansal tablolarındaki tanımlanmış fayda planlarından kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgileri, TMS 19.145 - 19.147 arasında detaylı olarak açıklanan tanımlanmış fayda planlarının, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini nasıl etkileyebileceğini açıklayan bilgileri.

BOBİ FRS 26.7.çç’de finansal tablolarda yer almayan taahhütlerin, garantilerin ve şarta bağlı yükümlülüklerin toplam tutarının açıklanması gereklidir. TFRS’de değişik standartlarda taahhütlerin, garantilerin ve şarta bağlı yükümlülüklerin açıklanması gerekse de, bunların toplamının gösterilmesi gerekmemektedir.

3.21 YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ

3.21.1 Amaç ve Kapsam

İki standardın amacı ve kapsamı benzerdir. BOBİ FRS 20’den farklı olarak, TMS 21.3.a paragrafı, TFRS 9 Finansal Araçların kapsamına giren türev işlemleri ve yabancı

para cinsinden kalemlere ilişkin korunma muhasebesi işlemlerini, standardın kapsamı dışında tutmuştur.

BOBİ FRS 20’de ağırlıkta kullanılan para birimi terimi kullanılmakta, TMS 21’de ise aynı manada kullanılsa da geçerli para birimi terimi kullanılmaktadır.

3.21.2 Ağırlıkla Kullanılan Para Biriminin Belirlenmesi

Ağırlıkta kullanılan para biriminin belirlenmesi iki standartta da benzerlik göstermektedir. Ek olarak TMS 21.11, yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin ve bu geçerli para biriminin raporlayan işletmeninki ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde ek faktörler tanımlamaktadır.

TMS 21.12 paragrafı, ağırlıkta kullanılan para biriminin belirlenmesinde dikkate alınan faktörlerin karışık ve ağırlıkta kullanılan para biriminin açık olmadığı durumlarda, TMS 21.9’da yer alan faktörlere öncelik verilmesini, TMS 21.10 ve TMS 21.11’deki faktörlerin destekleyici faktör olarak kullanılmasını belirtmektedir. BOBİ FRS 20.3 maddesi de, aynı faktörlerin bir şarta tabi olmadan öncelikli olarak dikkate alınmasını istemektedir.

3.21.3 Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İki standardın hükümleri benzerdir. TMS 21.26 uyarınca, birden fazla döviz kuru varsa, kullanılması gereken kur; ilgili nakit akışlarının ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olması durumunda işlemde kaynaklanan gelecekteki nakit akışları veya bakiyenin ifa edileceği kurdur. BOBİ FRS 20.18 paragrafı da TMS 21.26 paragrafı ile uyumludur. BOBİ FRS 20.18, bu maddenin uygulaması için örnekler vermiş ve mevduatların değerlemesinde döviz alış kurunun, kredi ödemesine ilişkin borcun değerlemesinde ise döviz satış kurunun kullanılması gerektiğini belirtmiştir. KGK tarafından 15 Mart 2021 tarihinde yapılan Yabancı Para Cinsinden Parasal Kalemlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sonraki Ölçümü Hakkında Duyuruya istinaden TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin yabancı para cinsinden parasal varlıkları raporlama dönemi sonu itibarıyla geçerli alış kurundan; yabancı para cinsinden parasal yükümlülükleri de raporlama dönemi sonu itibarıyla geçerli satış kurundan değerlemeleri gerekmektedir. Söz konusu duyuru ile birlikte, BOBİ FRS ve TFRS uygulayan işletmelerin yabancı para parasal varlık ve yükümlülüklerini aynı şekilde ölçmesi sağlanmıştır.

3.21.4 Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi- Yurtdışındaki İşletmeye Yapılan Net Yatırımı

TMS 21.32 uyarınca, raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin bireysel finansal tablolarında kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Ancak ana ortaklığın konsolide finansal tablolarında, bu tür kur farkları başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. BOBİ FRS 20.26.c paragrafı da TMS 21.23 ile aynı hükümleri taşımaktadır. Ancak, net yatırımın elden çıkarılması durumunda, özkaynaklar altında yabancı para çevrim farklarında takip edilen kur farkları, kar veya zarar tablosuna değil, “Geçmiş Yıl Karları / Zararları” hesabına sınıflanır. İki standart arasındaki temel farklılık buradan kaynaklanmaktadır.

TMS 21.37’ye göre, geçerli para birimi değiştirildiğinde yurtdışındaki işletmenin çevriminden doğan ve diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kur farkları, faaliyetin elden çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaktan kâr veya zarara aktarılacak şekilde yeniden sınıflandırılmaz. BOBİ FRS’de yurtdışındaki işletmenin ağırlıklı kullanılan para birimi değiştiğinde Yabancı Para Çevrim Farklarında muhasebeleştirilen çevrim farklarının ne yapılması gerektiği düzenlenmemiştir.

3.21.5 Finansal Tabloların Ağırlıklı Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi Cinsinden Sunulması

İki standardın hükümleri de benzerdir.

3.21.6 Ağırlıkta Kullanılan Para Birimi Sunum Para Biriminden Farklı Olan Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin Ve Müşterek Girişimlerin Finansal Tablolarının Çevrimi

İki standardın hükümleri yurtdışındaki yatırımların elden çıkarılmasında uygulanan muhasebe politikaları haricinde benzerdir. İlave olarak, TMS 23.46 paragrafı, yurtdışındaki işletmenin raporlama tarihi, ana ortaklıktan farklıysa ve bu fark ana

ortaklığın raporlama tarihine göre en fazla 3 ay ise, yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının kendi raporlama tarihindeki kurdan çevrilmesini istemektedir.

TMS 21.48 paragrafı, yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasında, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilmiş söz konusu işletmeye ait birikmiş kur farklarının elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya kayıp muhasebeleştirildiğinde, özkaynaktan kâr veya zarara aktararak yeniden sınıflandırılmasını istemektedir. BOBİ FRS 20.26.d paragrafı ise, yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılması durumunda yabancı para çevrim farklarında yer alan kur farklarının “Geçmiş Yıl Karları / Zararları” hesabına aktarılmasını belirtmektedir.

TMS 21.48C uyarınca, yurtdışındaki işletmenin kısmen elden çıkarımında (müşterek anlaşmadaki payın kısmen elden çıkarılmasından veya yurtdışında bir işletmesi olan iştiraktaki payın kısmen elden çıkarılmasından sonra elde kalan payın yurtdışında işletmesi olan bir finansal varlık olması), işletme sadece diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, kâr veya zararda yeniden sınıflandırır. BOBİ FRS 20.26 uyarınca, işletmenin söz konusu kısmen elden çıkarmaya ait yabancı para çevrim farklarını “Geçmiş Yıl Kar / Zararları” kalemine sınıflaması gerekmektedir.

3.21.7 Kur Farklarının Sınıflandırılması

BOBİ FRS 20.14 uyarınca, kur farkları eğer ticari alacak ve borçlardan kaynaklanıyorsa “Esas Faaliyetlerden Giderler” ve “Esas Faaliyetlerden Gelirler” hesabı içerisinde, banka mevduatları ve alınan banka kredileri üzerinden oluşuyorsa finansal gelirlerin ve giderlerin içerisinde gösterilen sırasıyla “Kur Farkı Gelirleri” ve “Kur Farkı Giderleri” hesabı içerisinde gösterilir. TMS 21’de kur farkı gelirlerinin nerede gösterilmesi ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır. KGK tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi’nde de kur farkı kazançları ticari alacak ve borçlar ile ilgiliyse Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler hesabında gösterilir. Diğer bilanço kalemlerinden kaynaklandığında nerede gösterilmesi gerektiğine açıklık getirilmemiştir.

3.21.8 Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli

TFRS Yorum 22, Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli, avans bedelinin yabancı para cinsinden ödenmesinden veya alınmasından kaynaklanan parasal olmayan bir varlık veya yükümlülük finansal tablo dışı bırakıldığında; ilgili varlık, gider veya gelir (veya bunların bir bölümü) ilk defa finansal tablolara alınırken kullanılacak döviz kurunun işlem tarihinin nasıl belirleneceğini ele alır.

TFRS Yorum 22.8 maddesi uyarınca, yabancı para avans olarak ödenen parasal kalem veya yükümlülük finansal tablo dışı bırakıldığında, kayıtlara alınan varlık, gider veya gelirin tutarının belirlenmesinde kullanılan döviz kuru, yabancı para avansın alındığı veya ödendiği tarihteki döviz kurudur. Örnek olarak, stoklarla ilgili yabancı para avans ödendiğinde, stokların ilk muhasebeleştirilmesinde kullanılacak döviz kuru, stokun depoya giriş tarihindeki değil, bu stokla ilgili ödenen avansın işlem tarihindeki döviz kurudur. Yine, hasılatla ilgili alınan bir yabancı para avans varsa, bu hasılatın kayıtlara alınmasındaki döviz kuru, ilgili ürünün depoyu terk ettiği zamanki döviz kuru değil, avansın ödendiği işlem tarihindeki döviz kurudur. BOBİ FRS 20’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.21.9 Açıklamalar

TMS 21’de yer alan ama BOBİ FRS 20’de yer almayan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

a) Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilen net kur farkları ile dönem başındaki ve dönem sonundaki bu tür kur farkları tutarlarının mutabakatı (TMS 21.52.b).

b) Bir işletme finansal tablolarını ve diğer finansal bilgilerini geçerli para biriminden ya da finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı bir para biriminde gösterirse ve TMS 21’deki kriterlere uygun çevrilmezse aşağıdaki açıklamaları yapar (TMS 21.57):

- i) Bu bilgileri, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu bilgilerden açık bir şekilde ayırt etmek için ek bilgiler olarak tanımlar,
- ii) Ek bilgilerin hazırlandığı para birimini açıklar ve
- iii) İşletmenin geçerli para birimini ve ek bilgilerin çevrim yöntemini açıklar.

3.22 İŞ BİRLEŞMELERİ

3.22.1 Amaç ve Kapsam

3.22.1.1 Büyük İşletmeler

İki standardın amacı ve kapsamı çoğunlukla benzerdir. TFRS 3’e ilave olarak, BOBİ FRS 21’de şerefiyenin sonraki ölçümüne ait hükümler de sunulmuştur.

TFRS 3.2.c paragrafı ortak kontrole tabi iş birleşmelerini kapsam dışı bırakmıştır. BOBİ FRS 21 ise, ortak kontrole tabi iş birleşmelerini kapsam içerisinde tutmaktadır. Her ne kadar TFRS 3.2.c paragrafı ortak kontrole tabi iş birleşmelerini kapsam dışı bıraksa da, KGK, 2018-1 sayılı Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasına yönelik ilke kararı doğrultusunda ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemiştir. Bu açıdan, TFRS uygulayan işletmelerin bu ilke kararını da dikkate almaları gerekmektedir.

3.22.1.2 Büyük İşletmeler Dışında Kalan İşletmeler

BOBİ FRS 21.6 uyarınca, bu standart ihtiyari olarak konsolide finansal tablo hazırlayanlar hariç büyük işletme dışındaki işletmelerin bağlı ortaklık edinimi şeklinde gerçekleştirdikleri iş birleşmelerine uygulanmaz. Bu işletmeler bağlı ortaklıklarını, BOBİ FRS 22 “Konsolide Finansal Tablolar” bölümüne göre maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirirler. Büyük işletme dışında kalan işletmelerin, bağlı ortaklık edinimi dışında kalan iş birleşmelerine ise bu standart hükümleri uygulanır.

TFRS 3’de, büyük işletme ayrımı olmadığından, standart hükümleri tüm işletmelere uygulanır.

3.22.2 İş Birleşmelerinin Tanımlanması

TFRS 3.Ek A’da yer alan iş tanımı ile BOBİ FRS 21.7’de belirtilen iş tanımı arasında farklılık bulunmaktadır. BOBİ FRS 21.7 uyarınca, iş, sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına kâr payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde doğrudan bir getiri sağlamak amacıyla yönetilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür. TFRS 3.Ek A’ya göre, iş, müşterilere mal veya hizmet sunma, yatırım geliri elde etme (temettü veya faiz gibi) veya olağan faaliyetlerden diğer gelirleri elde etme amacıyla yürütülebilen veya yönetilebilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür.

BOBİ FRS 21.8’de bir iş, girdilerden, bu girdilere uygulandığında çıktı yaratma kabiliyetine sahip süreçlerden ve ekonomik fayda oluşturan veya oluşturacak olan çıktılarından oluşur. TFRS 3.B7-12 paragrafları da aynı tanıma kullanmakla beraber, iş tanımını, finansal tablo kullanıcılarının değerlendirmesi için daha detaylı açıklamıştır. Ayrıca, TFRS 3.B7A-B7B paragrafları, işletmelere edinilen varlıkların iş tanımına uyup uymadığının test edilmesi için yoğunluk testi yapılması seçeneğini sunmaktadır. Yoğunluk testi, edinilen varlıkların gerçeğe uygun değerinin tek bir tanımlanabilir varlıkta veya benzer tanımlanabilir varlık grubunda önemli ölçüde yoğunlaşması durumunda karşılanır. Bu durumda, faaliyetler ve varlıklar bütünü bir iş olmayacak şekilde belirlenir ve daha fazla değerlendirmeye gerek kalmaz. Yoğunluk testi karşılanmazsa veya işletme testi uygulamamayı seçmişse, B8–B12D paragraflarında yer alan değerlendirmelerin uygulanması gereklidir.

BOBİ FRS 21 içerisinde, girdi, süreç ve çıktının tanıma dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla, BOBİ FRS kullanan işletmelerin iş tanımını daha iyi değerlendirmek için TFRS 3’deki rehberliğe başvurması gerekli görülmektedir.

BOBİ FRS 21.4’e göre, iş birleşmesi, özkaynak aracı yoluyla, nakit ve nakit benzerleri ile, varlıkların transfer edilmesi suretiyle veya bunların beraber bulunduğu senaryolarda gerçekleşebilir. TFRS 3.B5’e göre ise, yukarıdakilere ilave olarak, borç altına girerek veya bedel transfer etmeden, yalnızca sözleşme yolu ile gerçekleşebilir.

3.22.3 İş Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

İki standart da aynı prensipleri benimsemiştir.

3.22.3.1 Büyük İşletmelerde Muhasebeleştirme

İki standart da muhasebeleştirme süreçleri için aynı prensipleri benimsemiştir.

3.22.3.2 Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmelerde Muhasebeleştirme

BOBİ FRS 21’e göre, büyük işletmeler dışındaki işletmeler edindikleri işletmeleri maliyet veya özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirebilirler.

3.22.4 Edinen İşletmenin Belirlenmesi

İki standardın hükümleri benzerdir.

3.22.5 Birleşme Tarihinin Belirlenmesi

İki standardın hükümleri benzerdir.

3.22.6 İş Birleşmesinde Maliyetin Belirlenmesi

3.22.6.1 Aşamasız Olarak Gerçekleşen İş Birleşmeleri Maliyeti

BOBİ FRS 21.13'e göre, iş birleşmesinin maliyeti, transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri ile iş birleşmesiyle doğrudan bağlantılı olarak katlanılan maliyetlerin (aracılık, avukatlık, danışmanlık, değerlendirme hizmetleri vb.) toplamından oluşur. Buna karşılık, TFRS 3.53 paragrafı, satın alıma ilişkin maliyetlerin, TFRS 9 ve TMS 32'ye göre kayıtlara alınan borçlanma araçlarının ve hisse senetlerinin ihraç edilmesine ilişkin maliyetler haricinde, edinen işletme tarafından gider olarak kayda alınmasını istemektedir.

TFRS 3.37 uyarınca, transfer edilen bedel, edinen işletmenin, edinilen işletmenin çalışanları tarafından elde tutulan paylarına karşılık değiştirilen hisse bazlı ödeme yükümlülüklerinin işletme birleşmesinde transfer edilen bedele dâhil olan herhangi bir kısmı haricinde, gerçeğe uygun değer ile ölçülür. BOBİ FRS 21'de bu şekilde bir istisna bulunmamaktadır.

TFRS 3.38 uyarınca, transfer edilen bedel, edinen işletmenin, birleşme tarihindeki defter değerleri gerçeğe uygun değerlerinden farklı olan varlık veya borçlarından oluşuyorsa, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark, edinen işletme tarafından kar veya zararda muhasebeleştirilir. BOBİ FRS 21.15'de transfer edilen varlıkların gerçeğe uygun değeri ile defter değerlerinin nasıl muhasebeleştirileceği ele alınmamıştır.

3.22.6.2 Aşamalı Olarak Gerçekleşen İş Birleşmeleri Maliyeti

Aşamalı olarak iş birleşmesi iki standartta da ele alınmıştır. BOBİ FRS 21.15'e göre, iş birleşmesinin maliyeti hesaplanırken, edinen işletmenin daha öncesinde elinde bulundurduğu özkaynak payları, gerçeğe uygun değeri üzerinden dikkate alınır ve defter değeri ile arasında oluşan kayıp ve kazançlar, kar veya zararda muhasebeleştirilir. TFRS 3.42 paragrafı da aynı hükümleri içermektedir. Ancak, edinen işletme, edinilen işletmenin paylarındaki değer değişikliklerini konsolide finansal tablolarında diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirirdi ise, önce gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelirde kayıtlara

alınır, sonrasında ise diğer kapsamlı gelirdeki toplam tutar kar veya zarar tablosuna sınıflanır. BOBİ FRS’de özkaynak yatırımlarının değer değişikliklerinin, özkaynak altında muhasebeleştirilmesine izin verilmediğinden, iş birleşmelerinde de bu konuda bir düzenleme yer almamaktadır.

TFRS 3.42’e göre, özkaynak metodu ile muhasebeleştirilen bir iştirakin diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tutarları (maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme farkları gibi) iş birleşmesi esnasında, kar veya zarar tablosuna sınıflanır, sonrasında iştirakin gerçeğe uygun değerine ait değerlendirme farkları da kar veya zarar tablosunda kayıtlara alınır. BOBİ FRS 10.19, özkaynak yöntemi kullanan işletmelerin, iştirakin cari dönemde özkaynaklarında muhasebeleştirdiği tutarları, iştirakin pay oranında özkaynaklarında muhasebeleştirmesini istemektedir. Ancak, aşamalı iş birleşmelerinde özkaynaklarda kayıtlara alınan bu tutarlardan Korunma Yedeği kar veya zarara, diğerleri Geçmiş Yıl Kar ve Zararlarına sınıflanır (BOBİ FRS 10.21.h.iv).

TFRS 3.42A uyarınca, bir işletme, ortağı olduğu müşterek faaliyetin kontrolünü ele geçirirse, bu işlem, aşamalı olarak gerçekleşen iş birleşmesi kategorisine girer. Bu durumda, işletme, müşterek faaliyette önceden elinde bulundurduğu payları yeniden ölçer ve değişim farkını kar veya zararda muhasebeleştirir.

3.22.6.3 İş Birleşmesi Maliyetinde Şarta Bağlı Bedel

BOBİ FRS 21 hükümleri ve TFRS 3 hükümleri şarta bağlı bedelin muhasebeleştirilmesi konusunda ilk kayıtlara alma esnasında ve sonraki kayıtlara alma esnasında farklılık göstermektedir.

İlk kayda alma esnasında, BOBİ FRS 21.19’a göre, edinen işletme şarta bağlı bedelin oluşmasına neden olan şart veya olayların gerçekleşmesinin muhtemel olduğu ve şarta bağlı bedel tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda, şarta bağlı bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini iş birleşmesinin maliyetine dâhil eder. TFRS 3.40 paragrafına göre ise, edinen işletme, finansal araç tanımını karşılayan koşullu bedel ödeme yükümlülüğünü, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum’un 11’inci paragrafındaki özkaynağa dayalı finansal araç ve finansal borç tanımlarını esas alarak finansal borç ya da özkaynak olarak sınıflandırır. BOBİ FRS 21, böylece şarta bağlı bedeli muhtemel olma ve güvenilir şekilde ölçme şartına bağlamıştır. Bu şartlar sağlanmadığında, şarta bağlı bedel muhasebeleştirilmez. TFRS 3’e göre ise, beklenen değer metodu kullanılarak, şarta bağlı olayın olasılığı düşük olsa bile, şarta bağlı bedel kayıtlara alınabilir.

Uygulamada TFRS 3 ve BOBİ FRS 21’de kullanılan bu iki yöntem, önemli muhasebeleştirme farkı yaratabilir. BOBİ FRS’de gelecekteki şartlar ve olaylar muhtemelse, şarta bağlı bedelin tamamı gerçeğe uygun değerinden hesaplanarak kayıt altına alınabilir. Öte yandan, TFRS 3’de muhtemel olma şartı belirleyici değildir. Beklenen değer yöntemine göre düşük gerçekleşme yüzdesi ile değerlendirilen şarta bağlı bedel kayıtlara alınabilir, ama toplam bedel, bu yöntemde, gerçekleşme olasılığı ile çarpılarak, şarta bağlı bedele ulaşılır.

TFRS 3.40 uyarınca, işletmeler, şarta bağlı bedeli, ilk kayda almada gerçeğe uygun bedeli ile ölçerek bir finansal yükümlülük veya özkaynağa dayalı finansal araç olarak kayıt altına alırlar. BOBİ FRS 21’e göre şarta bağlı bedel, gelecekteki şartlar ve olaylar muhtemelse, gerçeğe uygun değerinden kayıt altına alınır.

Sonraki ölçümde, TFRS 3.53 paragrafı, ölçme dönemi sonrasında şarta bağlı bedeldeki değişikliklerin aşağıdaki şekilde ölçülmesini istemektedir.

a) Özkaynak olarak sınıflandırılmış koşullu bedel yeniden ölçülmez ve buna ilişkin sonradan yapılan ödeme, özkaynak içerisinde muhasebeleştirilir.

b) TFRS 9 kapsamında olsa da olmasa da, her bir raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerinden ölçülür ve ölçme dönemi sonundaki bedel ile aradaki fark kar veya zararda kayıtlara alınır.

BOBİ FRS 21.20’ye göre, şarta bağlı bedelin kayıtlara alınmasından vazgeçilmesi ya da ölçümü ve gerçekleşmesi ile ilgili olan değişiklikler, şerefiye değerinde düzeltme olarak kayıtlara alınır, TFRS 3’de olduğu gibi kar veya zarar tablosunu aktarılmaz. Buna ilave olarak, gelecekteki olay ve şartlarda bir değişme olmadığı takdirde, şarta bağlı bedelin sonraki ölçümde nasıl ölçüleceği BOBİ FRS’de düzenlenmemiştir. BOBİ FRS kullanıcıları, şarta bağlı bedele ait aracın özelliğine göre ölçme ve sınıflandırma hükümlerini belirleyebilir.

3.22.6.4 İşletme Birleşmesinin Maliyeti Olmayan İşlemler

İşletme birleşmesi maliyeti hesaplanırken, transfer edilen bedelden, edinen işletme ile edinilen işletme arasındaki daha önceden var olan ilişkilerin sona erdirilmesi ile ilgili tutarın, edinilen işletmenin çalışanlarının veya eski sahiplerinin gelecekteki hizmetleri için ödenen tutarın ve edinilen işletme tarafından üstlenilen satın almaya ilişkin maliyetlerin iade edilmesi ile ilgili tutarın mahsup edilmesi gereklidir (TFRS 3.52). BOBİ FRS’de bu konular düzenlenmemiştir.

3.22.7 Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin, Kontrol Gücü Olmayan Payların Ölçümü ve Kayıtlara Alınması

3.22.7.1 Edinilen Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin Ölçümü ve Kayıtlara Alınması

BOBİ FRS 21.21 uyarınca, edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak, iş birleşmesi tarihi itibarıyla, edinilen tarafın BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerini kayda alır. Bu varlık ve yükümlülükler, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerinden, ölçülemiyorsa edinilen tarafın finansal tablolarındaki defter değeri üzerinden kayıtlara alınır. TFRS 3'de bu yönde bir istisna bulunmamaktadır. Edinilen varlık ve yükümlülükler, ertelenmiş vergi ve yükümlülükler, çalışanlara sağlanan faydalar, tazminat varlıkları ve edinilen işletmenin kiracı olduğu kiralamalar haricinde, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülürler. Ertelenmiş vergi ve yükümlülükler TMS 12'ye göre, çalışanlara sağlanan faydalar TMS 19'a göre, tazminat varlıkları satıcı tarafın taahhüdü üzerinden gerçeğe uygun değerinden, edinilen işletmenin kiracı olduğu kiralamalar ise kiralama yükümlülüğünün iş birleşmesi tarihinde yeniden hesaplanmış bugünkü değeri üzerinden ölçülür. Kullanım hakkı varlıkları ise iş birleşmesi tarihinde yeniden ölçülen kira yükümlülükleri tutarına eşitlenir. BOBİ FRS 21.23, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin BOBİ FRS 23 üzerinden hesaplanmasını istemektedir. Çalışanlara sağlanan faydalar, tazminat varlıkları ve kiralamalarla ilgili istisnalara değinilmemiştir.

BOBİ FRS 21.22, edinen işletmenin, edinilen işletmenin iş birleşmesi tarihindeki finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerin kayıtlara alınmasına izin vermemektedir. TFRS 3. 10 uyarınca ise, edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak, edinilen işletmenin edinilen tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını muhasebeleştirmelidir. Bu hüküm uyarınca, edinilen işletmenin daha önce kendi finansal tablolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirmedeği marka ismi, patent veya müşteri ilişkileri gibi bazı varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi gerekebilir (TFRS 3.13).

TFRS 3.23 uyarınca, edinen işletme, edinilen işletmedeki şarta bağlı yükümlülükleri, eğer söz konusu borç geçmişteki olaylardan kaynaklanan cari bir yükümlülük ise ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihi itibarıyla

muhasebeleştirir. Bu şekliyle, TFRS 3'ün, TMS 37'deki muhasebeleştirme esaslarından farklılık gösterdiği görülmektedir. Sonraki ölçümlerde, işletme, yükümlülük yerine getirilinceye, iptal edilinceye veya zamanaşımına uğrayıncaya kadar, şarta bağlı yükümlülükleri, TMS 37'ye göre ölçüm tutarından veya ilk kayda alınan tutardan TFRS 15'e göre elde edilen gelirler düşüldükten sonraki tutardan büyük olanı üzerinden ölçer. BOBİ FRS'de bu yönde bir hüküm bulunmadığından şarta bağlı yükümlülükler, işletme birleşmesi esnasında muhasebeleştirilmez.

Edinen işletmenin, edinilen işletmenin daha önce kendi finansal tablolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirmediği tutarları ve edinilen işletmedeki şarta bağlı yükümlülükleri işletme birleşmesi esnasında kayıtlara almaması BOBİ FRS 21 ve TFRS 3 arasındaki en büyük farklılıklardan birine işaret etmektedir.

Bunun dışında, TFRS 3.29, 3.30 ve 3.31 paragrafları, sırasıyla, yeniden edinilen haklar, hisse bazlı ödeme işlemleri, satış amaçlı elde tutulan varlıklarla ilgili gerçeğe uygun değerden farklı olarak, ölçüm prensipleri ile ilgili esasları düzenlemektedir.

3.22.7.2 Kontrol Gücü Olmayan Paylar Ölçüm ve Kayıtlara Alma

TFRS 3.19 uyarınca, kontrol gücü olmayan payların iş birleşmesi tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesine izin verilmektedir. BOBİ FRS 21'de böyle bir seçimlik hak bulunmamaktadır. BOBİ FRS 21.24'e göre, kontrol gücü olmayan payların birleşme tarihindeki değeri, kontrol gücü olmayan payların, edinilen işletmenin varlıklarından üstlenilen yükümlülükleri düşüldükten sonraki değerinin payı nispetinde ölçülür.

3.22.8 Şerefiye ve Negatif Şerefiyenin Ölçümü

3.22.8.1 Şerefiye ve Negatif Şerefiye İlk Ölçüm

Şerefiye tutarının ölçümü, her iki standartta önemli derecede farklılık gösterebilir. Bunun ağırlıklı sebebi, her iki standarda göre işletmenin kayıtlarına aldığı net tanımlanabilir varlık ve yükümlülük tutarlarındaki farklılıklardan ve edinen işletmenin TFRS 3'e göre kontrol gücü olmayan payları gerçeğe uygun değerine göre değerlemeyi seçebilmesinden kaynaklanmaktadır.

Bedel ödenmeden gerçekleşen işletme birleşmelerinde, şerefiye tutarının ölçümü TFRS 3.43-3.44 paragraflarında hüküm altına alınmıştır. Buna göre, edinen işletme,

şerefiye tutarını hesaplarırken aşağıda gösterilen 1 ve 2 tutarları arasındaki farkı dikkate alır:

1) Edinen işletme, edinilen işletmedeki payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ve

2) TFRS 3'e göre ölçülmüş, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

TFRS 3.B47 uyarınca, bedel olmadan gerçekleşen işletme birleşmelerinde, edinen işletme, edinilen işletmenin net varlıklarını, dağıtılmamış karlara bir ekleme olarak değil finansal durum tablosunda sermayeye veya özkaynağa direkt bir ekleme olarak muhasebeleştirmelidir.

BOBİ FRS 21'de bedel ödenmeden gerçekleşen iş birleşmeleri düzenlenmemiştir. Bu açıdan, işletmeler TFRS'yi referans alabilirler.

TFRS 3.34 paragrafı, şerefiye değerinin negatif çıkması durumunu “pazarlıklı satın alma”, BOBİ FRS 21.28 ise “negatif şerefiye” olarak tanımlamaktadır ve muhasebeleştirme benzerdir. BOBİ FRS 21, negatif şerefiyenin diğer faaliyetlerden gelirler içerisinde “Diğer Gelirler” hesabında sınıflanmasını istemekte, TFRS ise bir düzenlemede bulunmamaktadır.

3.22.8.2 Şerefiye ve Negatif Şerefiye Sonraki Ölçüm

TFRS 3'de şerefiye, amortismanla tabi tutulmaz ama TMS 36 standardı uyarınca her sene değer düşüklüğü testine tabi tutulur. BOBİ FRS 21.27 uyarınca, şerefiye ilk kayda alındığı tutardan birikmiş itfa payları düşülerek ölçülür. Şerefiyeye ait itfa paylarının hesaplanmasında BOBİ FRS 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı hükümleri kullanılır. Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, şerefiye 10 yılda itfa edilir. TMS 36'nın aksine, BOBİ FRS 21, şerefiyeyi değer düşüklüğü testine tabi tutmaz.

3.22.8.3 Şerefiye ve Negatif Şerefiye Ölçüm Dönemi

Her iki standarda göre, işletme, birleşme tarihinden sonra azami bir sene boyunca birleşme tarihinde mevcut olan olaylarla ilgili işletme birleşmesi kapsamında muhasebeleştirdiği tutarları geçmişe yönelik olarak düzeltebilir.

3.22.9 Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Ölçümü

Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri TFRS 3’de kapsam dışında bırakılmıştır. Ancak, KGK, 2018-1 sayılı Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasına yönelik ilke kararı (“İlke Kararı”) doğrultusunda ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemiştir. BOBİ FRS 21.34, 21.34A, 21.34B, 21.34C ve 21.34Ç paragrafları da ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi ile ilgili hükümleri içermektedir ve hükümler İlke Kararı ile benzerdir.

3.22.10 Açıklamalar

TFRS 3’de yer alan ama BOBİ FRS’de yer almayan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

a) İşletme birleşmesinin ana nedenleri ve edinen işletmenin edinilen işletmenin kontrolünü nasıl elde ettiğinin açıklaması (TFRS 3.B64.d)

b) Muhasebeleştirilen şerefiyenin elde edilmesine katkı sağlayan etkenlerin niteliksel bir tanımı, örneğin; edinilen ve edinen işletmenin faaliyetlerinin birleştirilmesinden ortaya çıkması beklenen sinerjiler, ayrı muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıklar veya diğer faktörler (TFRS 3.B64.e).

c) Koşullu bedel düzenlemeleri ve tazminat varlıklarına ilişkin, birleşme tarihi itibarı ile muhasebeleştirilen tutar, düzenlemenin tanımı ve ödeme tutarının belirlenme esası ve sonuçların (iskonto edilmemiş) aralığının bir tahmini veya bir aralık tahmin edilememesi durumunda bu bilgi ve niçin bir aralık tespit edilemediğinin nedenleri. Ödeme tutarının azami miktarının sınırsız olması durumunda, edinen işletme bu gerçeği açıklamalıdır. (TFRS 3.B64.g)

ç) Edinilen alacaklara ilişkin gerçeğe uygun değeri, sözleşmeye dayalı alacakların brüt tutarları, tahsil edilemeyeceği öngörülen sözleşmeye dayalı nakit akışlarının birleşme tarihindeki en iyi tahmini. Söz konusu açıklamalar alacakların ana sınıfları bazında, örneğin, verilen borçlar, doğrudan finansal kiralamar ve diğer alacak sınıfları olarak sağlanmalıdır (TFRS 3.B64.h)

d) Her bir koşullu borca ilişkin TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların 85’inci paragrafının zorunlu kıldığı bilgiler. Bir koşullu borcun gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemediği için muhasebeleşmediyse neden güvenilir şekilde ölçülemediği (TFRS 3.B64.j)

e) Vergisel nedenlerle indirilebilmesi beklenen şerefiyenin toplam tutarı (TFRS 3.B64.k).

f) TFRS 3.51'inci paragrafa göre işletme birleşmesinde varlıkların edinilmesi ve borçların üstlenilmesinden ayrı olarak muhasebeleştirilen işlemlere ilişkin açıklamalar (TFRS 3.B64.l).

g) Pazarlıklı bir satın almada, finansal tablolara alınan kazanç ile kazancın finansal tablolara alındığı finansal tablo kalemi, işlemin kazanç olarak sonuçlanma nedeniyle ilgili bir açıklama (TFRS 3.B64.n).

h) Edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) birleşme tarihinde muhasebeleştirilmiş tutarı ve söz konusu tutara ilişkin ölçme esası. Gerçeğe uygun değeri üzerinden kontrol gücü olmayan paylar için gerçeğe uygun değer in ölçümünde kullanılan değerlendirme yöntemi ve önemli girdiler (TFRS 3.B64.o).

ı) Aşamalı olarak gerçekleştirilen bir işletme birleşmesine ait bilgiler (TFRS 3.B64.p).

i) Raporlama dönemi konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna dahil edilen edinilen işletmenin birleşme tarihine kadar olan hasılat ve kar veya zarar tutarları ve yıl içerisinde gerçekleşmiş tüm işletme birleşmelerinin raporlama döneminin başında gerçekleştiği düşünülerek, birleşmiş işletmenin cari raporlama dönemine ilişkin hasılat ve kar veya zararı (TFRS 3.B64.q).

j) Edinen işletme, raporlama döneminde meydana gelen bireysel olarak önemsiz ancak birlikte önemli olan işletme birleşmelerine ilişkin olarak TFRS 3.B64 (e)-(q) paragrafları uyarınca gereken bilgileri toplu halde açıklar (TFRS 3.B65).

k) Raporlama döneminden sonra gerçekleşen iş birleşmeleri ile ilgili açıklamalar (TFRS 3.B66).

l) Edinen işletme, finansal tablo kullanıcılarının, dönem içerisinde gerçekleşen veya daha önceki raporlama dönemlerinde gerçekleşmiş işletme birleşmelerine ilişkin cari raporlama döneminde muhasebeleştirilen düzeltmelerin finansal etkilerini değerlendirebilmelerini sağlayacak bilgileri açıklar (TFRS 3.61). İşletmelerin, geçici olarak kayıtlara alınan tutarlarla ve 1 yıl içerisinde yaptığı düzeltmelerle ilgili açıklanması gereken bilgilere TFRS 3.B67 paragrafında yer verilmiştir.

3.23 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR

3.23.1 Amaç ve Kapsam

TFRS 10.1'in amacı, bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir. BOBİ FRS 22.1'de ise standardın amacı bağlı ortaklığın tanımlanması ve bağlı ortaklık yatırımlarına ilişkin muhasebe ilkeleri ile konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin ilkelerin düzenlenmesi belirtilmektedir. Özü itibarıyla, bağlı ortaklık, BOBİ FRS'de de kontrol kavramı üzerinden belirlendiğinden iki standardın amacı da aynı kabul edilebilir. TFRS 10.2 paragrafında, standardın amacının karşılanması amacıyla TFRS 10 içerisinde ele alınacak konulara değinilmektedir. Bunların içerisinde yer alan, yatırım şirketlerinin tanımlanması ve yatırım şirketlerinin bağlı ortaklıklarının konsolide edilmesine dair istisnalar sadece TFRS 10'da incelenmiş olup, BOBİ FRS 22'de yer almamaktadır.

BOBİ FRS 22'de ise, TFRS 10'dan farklı olarak, münferit finansal tabloların ne zaman hazırlanması gerektiği tartışılmaktadır. TFRS'de ise, bireysel finansal tablolar ile ilgili standartlar, TMS 27 içerisinde incelenmiştir.

3.23.2 Konsolidasyona Tabi Olacak İşletmelerin Belirlenmesi

Her iki standart da, konsolide edilecek bağlı ortaklığın tanımını kontrol kavramı üzerine kurmuştur.

TFRS 10.7'e göre, işletmenin, yatırım yaptığı işletme üzerinde kontrolünün olması için aşağıdaki şartların tümünü sağlaması gerekir:

- a) İşletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahip olması (TFRS 10.10 - 10.14 paragrafları),
- b) Yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kalması veya bu getirilerde hak sahibi olması (TFRS 10.15 - 10.16 paragrafları),
- c) Elde edeceği getirileri elde etmek için gücünü kullanma imkânına sahip olması (TFRS 10.17 - 10.18 paragrafları).



Şekil 3.5. TFRS 10'daki kontrol kavramının bileşenleri

BOBİ FRS 22, kontrol kavramının şartlarını, TFRS 10'da olduğu gibi güç, getirilere maruz kalma ve getirileri etkilemek için gücü kullanabilme şeklinde üç kategoriye ayırmamıştır. Bunun yerine, kontrol gücünü sağlayabilecek şartlara BOBİ FRS 22.4, 22.5, 22.6, 22.7, 22.8 ve 22.9 paragraflarında değinmiştir. Bu şartların herhangi birine sahip olan işletme, oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olsa bile, kontrol gücüne sahip olarak kabul edilmektedir.

TFRS 10'daki kontrol kavramı ise kontrolün gerçekleşmesi için sadece gücün sağlandığı, sadece değişken getirilere maruz bırakan şartların sağlandığı veya sadece getirilere sahip olmak için gücün kullanılabildiği şartları yeterli görmemekte, aynı anda tüm bu kriterlere sahip olunması istemektedir.

Kısaca özetlemek gerekirse, BOBİ FRS 22'ye göre, işletme, yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahipse, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol ediyordur, ancak TFRS 10'a göre eğer yatırım yapılan işletmenin değişken getirilerine maruz kalmıyorsa, kontrol ediyor denilemez.

Bu noktada, yatırım yapan işletmenin değişken getirilere maruz kalıp kalmaması BOBİ FRS 22'de kavramsal olarak üzerinde durulmayan, sadece BOBİ FRS 22.8 ve 22.9 maddelerinde özel amaçlı işletmelerin yatırımcı işletme ile ilişkilerini anlatırken üzerinde durulan bir madde olmuştur. Yatırımcı işletmenin, gücü elinde bulundurduğu bir işletmede, değişken getirilerden bağımsız olarak, aynı tutarda bir temettü tutarını sözleşmeye bağlı olarak her sene alıyor olması, yatırımcı işletmenin değişken getirilere

maruz kalma oranını ciddi ölçüde azaltmaktadır. Bu durumda, BOBİ FRS 22, kontrol kavramının oluştuğunu iddia edebilirken, TFRS 10, oluşmadığını iddia edebilecektir. Sonuç olarak, yatırımcı işletme, söz konusu bağlı ortaklığı BOBİ FRS 22'ye göre konsolide edecek, TFRS 10'a göre ise konsolidasyon kapsamı dışı bırakacaktır.

BOBİ FRS 22, kontrolü getiren unsurlara sağladığı rehberlik açısından, TFRS 10'a göre daha düşük düzeyde kalmaktadır. TFRS 10 aşağıdaki tabloda, yatırım yapan işletmenin, yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayıp sağlamadığında dair geniş bir rehberlik sağlamaktadır.

Tablo 3.29 TFRS 10 ve BOBİ FRS 22'nin kontrolün değerlendirilmesi ile ilgili hükümleri

Kontrolün unsurları	TFRS 10	BOBİ FRS 22
Yatırım yapılan işletmenin amacı ve oluşumu	B5 - B8 paragrafları	Yoktur
İlgili faaliyetlerin neler olduğu ve bu faaliyetlere ilişkin kararların nasıl alındığı	B11 - B13 paragrafları	İlgili faaliyetlerin neler olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece, 22.4 (b) ve (c), 22.8 paragraflarında faaliyetlere ilişkin kararların nasıl alındığının incelenmesine değinilmiştir.
Sahip olunan hakların, yatırımcı işletmeye, ilgili faaliyetlerin yönetilebilmesi imkânını hâlihazırda sağlayıp sağlamadığı	B14 - B54 paragrafları	22.4 (a), (ç), 22.5, 22.6, 22.7 paragrafları. Koruyucu haklara, marka/sistem kullanım sözleşmelerine, oy haklarının çoğunluğuna sahip olmakla birlikte güce sahip olmama örneklerine, potansiyel oy hakları hariç, oy haklarının çoğunluğu bulunmaksızın sahip olunan güç örneklerine değinilmemiştir.
Yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı yatırımcı işletmenin değişken getirilere maruz kalıp kalmadığı veya bu getirilerde hak sahibi olup olmadığı	B55 - B57 paragrafları	22.9 paragrafında sadece özel amaçlı işletmelerle ilgili olarak değinilmiştir.
Yatırımcı işletmenin, elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma imkânına sahip olup olmadığı	B58 - B72 paragrafları	Değinilmemiştir.

3.23.3 Bağı Ortaklıklardaki Yatırımların

Muhasebeleştirilmesinde Uygulanacak İstisnalar

3.23.3.1 Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmelerde Uygulanacak

Muhasebeleştirme

TFRS 10’da büyük işletme ölçütü yoktur ve büyük işletmelere yönelik bir istisna da bulunmamaktadır.

BOBİ FRS 22.10’a göre büyük işletmeler dışındaki işletmeler, bağı ortaklıkları 660 sayılı KHK’da tanımlanan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş olma şartını taşıyorsa, konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir. Ancak, istedikleri takdirde, konsolide mali tablo düzenleyebilirler. Büyük işletmeler dışındaki işletmelerin, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş olarak tanımlanan bir bağı ortaklığı varsa, konsolide finansal tablo düzenlemeleri zorunludur.

BOBİ FRS 22.12’e göre, konsolide finansal tablo düzenlemeyen işletmeler, bağı ortaklıklarını, maliyet veya özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirir.

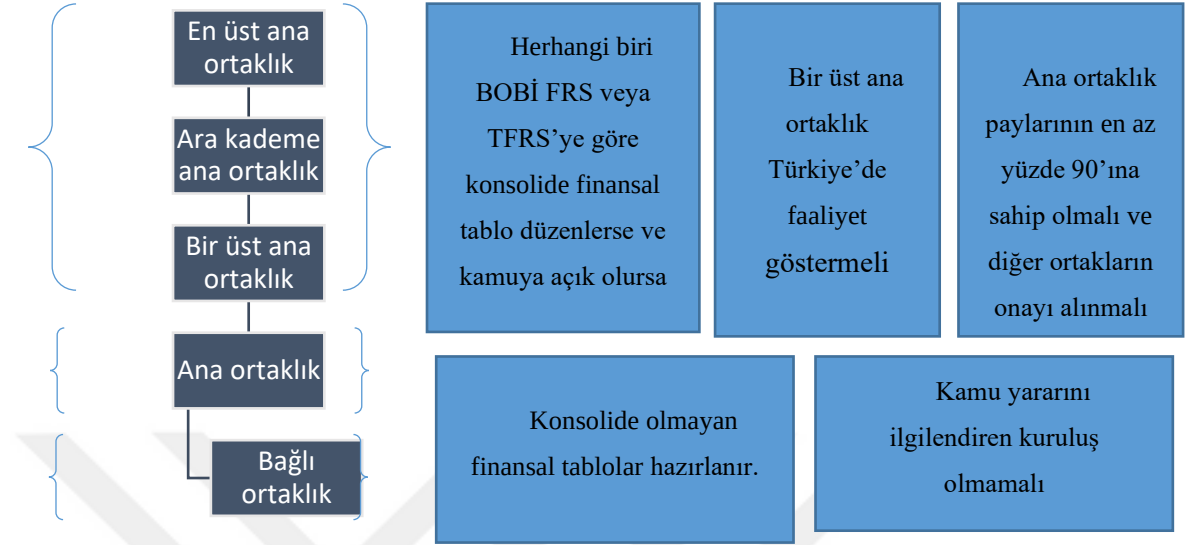
3.23.3.2 Büyük İşletmelerde Konsolidasyon Uygulaması İstisnaları

BOBİ FRS 22.14 uyarınca, büyük ölçütünü taşıyan işletmeler, konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlüdür. Ancak, aşağıdaki şartların ikisini birden sağlayan büyük işletmeler, konsolide finansal tablo hazırlamaz. BOBİ FRS 22, buradaki ifadeyle, konsolide finansal tablo hazırlamamak adına seçimlik bir haktan ziyade, emredici bir hüküm uygulamış gibidir. Büyük olmayan işletmelerin, konsolide finansal tablo hazırlama konusunda seçimlik bir hakkı olduğuna göre, aşağıdaki şartları karşılayan işletmelere de konsolide finansal tablo hazırlama konusunda seçimlik hak verildiği düşünülebilir. Bu açıdan, BOBİ FRS’de, “hazırlamaz” ifadesi yerine “hazırlamayabilir” ifadesi kullanılması daha yerinde olacaktır.

a) Ana ortaklığın bağı olduğu ve Türkiye’de faaliyet gösteren herhangi bir üst kademe ana ortaklığın kamunun kullanımına açık şekilde TFRS’ye veya BOBİ FRS’ye göre konsolide finansal tablolarını hazırlamış olması (BOBİ FRS 22.16 (a)).

b) Bir üst ana ortaklığın Türkiye’de faaliyet göstermesi ve ana ortaklığın paylarının tamamına sahip olması (yönetim kurulu üyelerinin payları dahil) ya da ana ortaklığın

paylarının %90'ına veya daha fazlasına sahip olması ve diğer pay sahiplerinin ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlamamasını onaylamış olması.



Şekil 3.6. TFRS 10'da yer alan konsolide finansal tablo düzenleme muafiyeti

TFRS 10.2 paragrafı gereği, bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıkları) kontrol eden bir işletmenin (ana ortaklığın) konsolide finansal tablolar hazırlaması zorunludur. TFRS 10.4 (a) paragrafında, aşağıdaki koşulların tamamını karşılayan bir ana ortaklığın, konsolide finansal tablo sunmak zorunda olmadığı belirtilmiştir.

a) Ana ortaklığın başka bir işletmenin tamamen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ya da başka bir işletmenin kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ve oy hakkı olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, diğer ortaklara ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmayacağını bildirilmiş olması ve ortakların da bu duruma itiraz etmemiş olması. BOBİ FRS 22.16 (a) paragrafı ile benzerdir, ancak BOBİ FRS 22 “kısmen sahip olduğu” ifadesi yerine, % 90 ifadesi koyarak standart hükümlerinde netleştirme sağlamaktadır. Ayrıca, BOBİ FRS 22.16 (b), bir üst ana ortaklığın Türkiye’de faaliyet göstermesini zorunlu tutmaktadır. Başka bir ifadeyle, bir üst ana ortaklık, İngiltere’de faaliyet gösteriyorsa, BOBİ FRS 22’ye göre ana ortaklık konsolide finansal tablo hazırlamak mecburiyetindedir.

b) Ana ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın kamunun kullanımına açık ve bu TFRS uyarınca, bağlı ortaklıklarını konsolide etmesi veya gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçmesi. BOBİ FRS 22.16 (a), bu şartın sağlanması için ana

ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın Türkiye’de faaliyet göstermesini ek bir şart olarak ortaya koymaktadır.

c) Ana ortaklığın borçlanma araçlarının ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmüyor olması. 660 sayılı KHK’da tanımlanan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların, BOBİ FRS yerine TFRS kullanmaları mecburidir. Bu açıdan iki standart da bu maddede benzerdir.

ç) Ana ortaklığın, herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihracı için bir sermaye piyasası otoritesine veya düzenleyici diğer bir kuruma, finansal tablolarını vermek suretiyle başvuruda bulunmuş olmaması veya başvuruda bulunma sürecinde olmaması. Bu işletmeler de, 660 sayılı KHK’da tanımlanan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar kapsamında görüleceğinden, BOBİ FRS yerine, TFRS uygulamaları zorunludur, dolayısıyla BOBİ FRS kapsamı dışında bulunmaktadır.

Bu şartlara ilave olarak, TFRS 10.4B paragrafı gereği, yatırım işletmesi olan bir ana ortaklık, tüm bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtarak ölçmek zorundadır. Dolayısıyla, yatırım işletmesi konsolide finansal tablo sunamaz. 660 sayılı KHK uyarınca, yatırım işletmeleri Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar kapsamında değerlendirildiğinden, finansal tablolarını TFRS’ye göre düzenlemeleri mecburidir. Bu açıdan, yatırım işletmeleri BOBİ FRS kapsamı dışında yer almaktadır.

Son olarak, BOBİ FRS 22.18’de, aşağıdaki şartların oluşması durumunda, bağlı ortaklıkların konsolide edilmeyebileceğine değinilmiştir. Bu seçimlik hak, bağlı ortaklık Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş olsa bile geçerlidir. TFRS 10’da bağlı ortaklıkların konsolide edilmemesini sağlayacak şartlara özel olarak değinilmemekle beraber, Kavramsal Çerçeve ve bazı standart hükümleri BOBİ FRS 22’deki istisna şartları ile benzerlik taşımaktadır.

a) Bağlı ortaklığın hem tek başına hem de diğer bağlı ortaklıklarla birlikte değerlendirildiğinde önemsiz olması. TFRS uygulayan işletmelerin Kavramsal Çerçeve’de yer alan önemlilik kavramına göre bu maddeyi değerlendirmeleri gerekmektedir.

b) Çok nadir durumlarda, konsolide finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilememesi ya da bu bilgilerin çok gecikmeli olarak elde edilmesi. TFRS uygulayan işletmelerin, Kavramsal Çerçeve uyarınca, bir bağlı ortaklığı konsolide etmesi önemli olarak nitelendiriliyorsa, aşırı çaba

gerektirse bile, işletmenin bağlı ortaklığı konsolide etmesi gerekir. Aksi takdirde, finansal tablolar, gerçeğe uygun sunumu karşılamaz.

c) Bağlı ortaklığın birleşme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılma niyetiyle edinilmesi ve elde tutulması. TFRS 5.11 paragrafı uyarınca, işletmenin bir bağlı ortaklığı sadece daha sonra elden çıkartma amacıyla edinmiş olması durumunda, satışın 1 yıl içinde gerçekleşecek olması, satış ihtimalinin kuvvetli olması ve satışa uygunluk şartlarının kısa sürede sağlanması koşuluyla, bağlı ortaklığı satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırabilir. TFRS 5 Uygulama Rehberi 13 numaralı paragrafta, satmak amacıyla edinilen bağlı ortaklıklarla ilgili kolay bir uygulama seçeneği sunulmuştur. Buna göre, işletme, bağlı ortaklığı satış maliyetleri düşmüş gerçeğe uygun değerinden ölçer, sonra üstlenilen yükümlülükleri satış maliyetleri düşmüş gerçeğe uygun değerinden ölçer ve en son dengeleyici değer olarak satış maliyetleri düşmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülen tanımlanabilir varlıkların değerini bulur. İşletmenin TFRS 5.39 uyarınca, edinildiğinde satış amaçlı sınıflandırma kriterlerine uyan yeni edinilmiş bir bağlı ortaklık olması durumunda, varlık ve borçların ana sınıflamalarına ilişkin açıklamaların dipnotlarda yapılması gerekmez, böylece kolaylaştırıcı uygulamaya göre toplamı belirlenen tanımlanabilir varlıkların tek tek açıklanmasına gerek kalmaz.

BOBİ FRS 22.19 uyarınca, (a), (b) ve (c) maddelerindeki bağlı ortaklıklar Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümünde belirtilen yöntem uyarınca kayıtlara alınır ve ölçülür. TFRS’de ise (a) maddesinde yer alan bağlı ortaklıklar TFRS 9 Finansal Araçlar uyarınca kayıtlara alınır ve ölçülür. (b) maddesi, TFRS için bir istisna yaratmayabilir ve bağlı ortaklığın konsolide edilmesi gerekir. (c) maddesinde yer alan bağlı ortaklıklar ise, TFRS 5 Uygulama Rehberi paragraf 13 uyarınca veya tam konsolidasyon yöntemiyle kayıtlara alınır ve ölçülür.

3.23.3.3 Münferit Finansal Tablolar

BOBİ FRS 22.21 paragrafı, konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin, münferit finansal tablo hazırlamalarını zorunlu kılmış ama dipnot ve açıklama verilmesi konusunda istisna getirmiştir. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standardı, bireysel finansal tablolar ile ilgili hükümleri düzenlemiştir. Bu standarda göre, konsolide finansal tablo düzenleyen işletmelerin bireysel finansal tablo düzenlemeleri ihtiyaridir.

BOBİ FRS 22.16’daki konsolide finansal tablo düzenlememeye yönelik şartları taşıyan işletmeler ve BOBİ FRS 22.18’e göre bağlı ortaklıklarını konsolide etmek

zorunda olmayan işletmeler, münferit finansal tablo düzenlemek zorundadır. Bu maddeleri dolayısıyla, münferit finansal tablo düzenlemek zorunda olan işletmeler, büyük işletmelere zorunlu olan dipnotlarını sunmak zorundadır. TMS 27 standardını uygulayan işletmeler de tam set finansal tabloları sunmak zorundadır (TMS 27.9).

TMS 27.10 uyarınca, bireysel finansal tablo hazırlayan işletmeler, bağlı ortaklıklarını, iş ortaklıklarını ve iştiraklerini maliyet bedeli, TFRS 9 uyarınca veya özkaynak yöntemi ile ölçebilir. BOBİ FRS 22.23 uyarınca, münferit finansal tablo hazırlayan işletmeler, bağlı ortaklıklarını maliyet veya özkaynak yöntemini kullanarak ölçer. Bu işletmelerin iş ortaklıkları ve iştirakleri ise BOBİ FRS 10 uyarınca, maliyet veya özkaynak yöntemiyle ölçülebilir. Sonuç olarak, iki standarttaki ölçüm metodu farklılığı, TMS 27'nin TFRS 9 uyarınca ölçüme müsaade ederken, BOBİ FRS 22'nin buna müsaade etmemesidir.

TMS 27.10 uyarınca, satış amaçlı elde bulundurulanan, işletmenin bağlı ortaklıkları, iştirakleri veya iş ortaklıkları, TFRS 5 uyarınca, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşmüş bedelleri veya defter değerlerinden düşük olan ile ölçülür. TFRS 9'a göre ölçülen yatırımlar ise aynı şekilde ölçülmeye devam ederler. BOBİ FRS'de Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar düzenlenmediğinden, satış amaçlı elde tutulan işletmeler için ölçümde herhangi bir değişiklik yoktur.

BOBİ FRS 22.24, konsolide finansal tablo düzenleyen işletmelerin, münferit finansal tablolarında, konsolide finansal tabloları ile aynı muhasebe politikalarını kullanmasını şart koşturmaktadır. TMS 27'de bu yönde açık bir hüküm olmasa da, TMS 27, sadece konsolide mali tablo düzenleyen işletmelerin, bireysel finansal tablolarda yatırımlarını nasıl muhasebeleştireceğini düzenlemektedir. Dolayısıyla, yatırımların dışındaki kalemlerin muhasebe politikalarının, bireysel finansal tablolarda aynı kalması beklenebilir.

3.23.3.4 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar

TFRS Yorum 5, Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar, varlıkların ayrıca yönetildiği ve katkıda bulunanın varlıklara erişim imkanının kısıtlı olduğu hizmetten çekme fonlarından kaynaklanan payların, katkıda bulunanın finansal tablolarında muhasebeleştirilmesi konusunu düzenlemektedir. Söz konusu yoruma göre, katkıda bulunan, hizmetten çekme maliyetini ödeme yükümlülüğünü, borç olarak muhasebeleştirir ve fondan ödeme

yapılamasa dahi, hizmetten çekme maliyetlerini ödemekle yükümlü olmadığı sürece, fondaki payını ayrıca muhasebeleştirir. Katkıda bulunanın fon üzerinde kontrolü, müşterek kontrolü veya önemli etkisi bulunduğu durumlarda, bu fonları sırasıyla TFRS 10, TFRS 11 ve TMS 28 uyarınca muhasebeleştirir. Bu durumların dışında ise, fondan alacağı tazminat hakkını, TMS 37'ye göre bir tazminat olarak muhasebeleştirir.

Muhasebeleştirilen tazminat, muhasebeleştirilen hizmetten çekme yükümlülüğünün tutarı ve fondaki katkıda bulunanlara atfedilebilen net varlıkların gerçeğe uygun değerinde katkıda bulunanların payından düşük olanı üzerinden ölçülür.

Bir katkıda bulunanın, ilave katkıda bulunma yükümlülüğü olduğu durumlarda, bu yükümlülük öncelikle koşullu borç olarak değerlendirilir, daha sonrasında ilave katkıların yapılmasının muhtemel olması durumunda yükümlülük olarak kayda alınır (TFRS Yorum 5.10). Yorum, bu tip fonlara sahip olanlar için açıklama yükümlülükleri getirmiştir. BOBİ FRS 22'de bu konu ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.23.4 Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Muhasebeleştirilmesi

İki standardın hükümleri muhasebeleştirme ilkeleri açısından çoğunlukla benzerdir. Aşağıdaki maddelerde iki standardın muhasebeleştirme politikaları arasındaki farklara değinilmiştir:

a) BOBİ FRS 22.25 uyarınca, kontrol gücü olmayan paylara ait tutarlar belirlenirken, kullanılmamış veya dönüştürülmemiş olan opsiyonlar veya dönüştürülebilir finansal araçlar gibi potansiyel oy hakları dikkate alınmaz. TFRS 10.B90 uyarınca, işletmenin sahiplik payına ilişkin getirilere erişim imkânını hâlihazırda veren mevcut bir sahiplik payı bulunuyorsa, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında ana ortaklığa ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar, işletmeye getirilere erişim imkânını hâlihazırda veren potansiyel oy haklarının ve diğer türev ürünlerin nihai kullanımları hesaba katılmak suretiyle belirlenir.

b) TFRS 10.B96 uyarınca, kontrol gücü olmayan paylar tarafından elde bulundurulanan özkaynak oranının değişmesi durumunda, Kontrol gücü olmayan payların düzeltildiği tutar ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilir ve ana ortaklık hissedarlarına dağıtılır. 2019-1 Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, bu farkın “Paylara İlişkin Primler/İskontolar”

hesabına kaydedilmesini istemektedir. BOBİ FRS 22.30’a göre de söz konusu fark, “Paylara İlişkin Primler” kalemine kaydedilir.

3.23.5 Kontrolün Kaybedilmesi ve Muhasebeleştirme

BOBİ FRS 22 ve TFRS 10 hükümleri arasındaki kontrolün kaybedildiği durumlarda uygulanacak muhasebeleştirme ilkeleri arasındaki farklar aşağıdaki gibidir:

a) TFRS 10.97 paragrafına göre, ana ortaklık, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü iki ya da daha fazla anlaşma ile kaybedebilir. Ancak bazen koşullar, birden fazla anlaşmanın tek bir işlem olarak dikkate alınması gerektiğini gösterebilir. Anlaşmaların tek bir işlem olarak dikkate alınıp alınmayacağının belirlenmesinde, ana ortaklık, anlaşmaların bütün koşul ve hükümlerini ve bunların ekonomik etkilerini göz önünde bulundurur. Örnek vermek gerekirse, bir bağlı ortaklığın satışı sonucunda, ana ortaklık, alıcı firma ile piyasa değerinin altında bir alım sözleşmesine imza atmış olabilir. Böyle bir durumda, imzalanan alım sözleşmesi aslında, satış sözleşmesinin bir parçasıdır. Ana ortaklık, alım sözleşmesini satın alma şartları ile piyasa değerleri arasındaki farkı hesaplayarak, bağlı ortaklığın satış bedeli üzerine ekler ve finansal tablolarında bir yükümlülük yaratır. Bağlı ortaklığın satış işlemi sonrasında, alıcı firmadan yaptığı satın alma tutarlarını ise yarattığı yükümlülük bedeli tutarınca alım işlemi gerçekleştiği düzeltilir. BOBİ FRS 22, bu yönde bir düzenlemede bulunmamıştır.

b) BOBİ FRS 22.32.ç paragrafı uyarınca, ana ortaklık, bağlı ortaklıktaki kontrolünü kaybettiğinde, bağlı ortaklığın finansal tablolarında kalan paylarını, satış işlemi tarihindeki gerçeğe uygun değerinden veya bu bedel güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, bağlı ortaklığın defter değeri üzerinden ölçebilir. Ancak, BOBİ FRS 22.32.ça paragrafı gereği, kontrolün kaybı bir bedel karşılığı eski bağlı ortaklıktaki bazı özkaynak paylarının elden çıkarılması sonucu gerçekleşmişse, kalan payların kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Bu durumda defter değeri alternatifi uygulanamaz. TFRS 10.B98 uyarınca, ana ortaklık, eski, bağlı ortaklıktaki kalan paylarını sadece gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.

c) BOBİ FRS 22.32.e paragrafı uyarınca, ana ortaklık, bağlı ortaklık üzerinde kontrolünü kaybettiğinde, bağlı ortaklıkla ilgili özkaynaklarda muhasebeleştirdiği yeniden değerlendirme yedeği, yabancı para çevrim farklarını “Geçmiş Yıl Karlarına ve Zararları” kalemine, “Korunma Yedeğini” ise kar veya zarara sınıflar. TFRS 10.B99’a

göre ise, ana ortaklığın, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda, ana ortaklık, söz konusu bağlı ortaklığa ilişkin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm tutarları, ana ortaklığın ilgili varlıkları ve borçları doğrudan elden çıkarması halinde gerekli olacak uygulama ile aynı esas çerçevesinde muhasebeleştirir. Dolayısıyla, yabancı para çevrim farkları ve korunma yedeği kar veya zararda muhasebeleştirilirken, yeniden değerlendirme yedeği geçmiş yıl kar veya zararlarına aktarılır. Bu durumda, bağlı ortaklık satış karı, her iki standartta farklı sonuç verecektir.

ç) TFRS B.99A paragrafına göre, bir ana ortaklığın, TFRS 3'teki işletme tanımını karşılamayan bir bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolünü, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir iştirak veya iş ortaklığının dahil olduğu bir işlem sonucunda kaybetmesi halinde, söz konusu ana ortaklık kazanç veya kaybını B98 ve B99 paragrafları uyarınca belirler. İşlemden kaynaklanan kazanç veya kayıp (daha önce diğer kapsamlı gelirden sunulan ve B99 paragrafı uyarınca kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak tutarlar da dahil), ilişkili olmayan yatırımcıların söz konusu iştirak veya iş ortaklığındaki payları ölçüsünde ana ortaklığın kâr veya zararına yansıtılır. Kazancın kalan kısmı, iştirak veya iş ortaklığındaki yatırımın defter değeri karşılığında elimine edilir. Ayrıca, ana ortaklığın önceki bağlı ortaklıktaki yatırımı devam ediyorsa ve önceki bağlı ortaklık artık özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen bir iştirak veya iş ortaklığıysa; kazanç veya kaybın, önceki bağlı ortaklıkta devam eden yatırımın gerçeğe uygun değerle yeniden ölçümünden kaynaklanan kısmı, ilişkili olmayan yatırımcıların yeni iş ortaklığı veya iştirakteki payları ölçüsünde ana ortaklığın kâr veya zararına yansıtılır. Bu kazancın kalan kısmı, önceki bağlı ortaklıkta devam eden yatırımın defter değeri karşılığında elimine edilir. Bu konuda BOBİ FRS'de düzenleme bulunmamaktadır.

Örnek vermek gerekirse, A işletmesi, yüzde 100 paya sahip olduğu B işletmesinin, yüzde 70'ini, yüzde 20 ortaklığa sahip olduğu iştiraki C işletmesine satıyor olsun. Satışın bedelini 210 TL, bağlı ortaklığın defter değerini 100 TL, bağlı ortaklıkta kalan payların (%30) gerçeğe uygun değerini ise 90 TL kabul edelim. İşletme sırasıyla aşağıdaki işlemleri kayıtlarına alır:

	Borç	Alacak
Nakit	210	
Net varlıklar		70 (100 * %70)
Bağlı ortaklık satış karı (Bağlı ortaklığın iştirake satış kazancı)		140

Bağlı ortaklık gerçeğe uygun değer	90	
Net varlıklar		30 (100 * %30)
Bağlı ortaklık satış karı		60
(Bağlı ortaklık kalan payların değerlemesi)		

İştirak yatırımı		28
Bağlı ortaklık satış karı	28 (140 * %20)	
(Bağlı ortaklık kazancının mevcut iştirakteki ilişkili olmayan paylara yüklenen kısmı)		
İştirak yatırımı		26
Bağlı ortaklık satış karı	26 (60 *(1- %20*%70))	
(Bağlı ortaklık kalan payların değerlemesinin ilişkili olan paylarla elimine edilmesi)		

3.23.6 Açıklamalar

TFRS 10 ile ilgili açıklanması gereken dipnotlara TFRS 12’de yer verilmiştir. BOBİ FRS 22 ise, açıklanması gereken bilgilere standardın içerisinde ve BOBİ FRS 26.9 ve 26.10 paragraflarında yer vermiştir. İki standart arasındaki açıklama farklılıkları aşağıdaki gibidir:

a) Ana ortaklık olan bir yatırım işletmesi (16 ncı paragraf kapsamına giren ana ortaklık hariç olmak üzere), 8A paragrafı uyarınca finansal tabloları olarak yalnızca bireysel finansal tablolar hazırlaması durumunda, bu hususu açıklar. Yatırım işletmesi ayrıca TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı uyarınca yatırım işletmelerine ilişkin gerekli olan açıklamaları sunar (TMS 27.16A).

b) İşletme, yatırım yaptığı bir işletmeyi kontrol edip etmediğini belirlerken yapmış olduğu yargı içeren önemli değerlendirmelere ve varsayımlara ilişkin bilgileri açıklar (TFRS 12.7, 12.8, 12.9).

c) Konsolide finansal tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilenleri değerlendirmesini sağlayan bilgiler: İşletmenin, grup varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve grup borçlarını ödeyebilme gücü üzerindeki önemli kısıtlamaların niteliği ve kapsamı.

Konsolide edilen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin risklerin niteliği ve söz konusu risklerdeki değişimler (TFRS 12.14). Ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki sahiplik payında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünün kaybıyla sonuçlanmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin sonuçları. Raporlama dönemi içinde bir bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesinin sonuçları (TFRS 12.10 (b)). Kontrol gücü olmayan payların sahip olduğu, işletmenin grup varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve grup borçlarını ödeyebilme gücünü kısıtlayabilecek koruyucu hakların niteliği ve kapsamı (TFRS 13 (b)). Kısıtlamaların uygulandığı varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerleri (TFRS 13 (c)).

ç) Sahiplik payı oranından farklı olması durumunda, kontrol gücü olmayan paylar tarafından elde tutulan oy hakkı oranı (TFRS 12.12 (d)).

d) Raporlayan işletme açısından önemlilik kriterini sağlayan kontrol gücü olmayan payların bulunduğu her bir bağlı ortaklık için işletme aşağıdakileri açıklar: Kontrol gücü olmayan paylara ödenen temettüleri. Finansal tablo kullanıcılarının, kontrol gücü olmayan payların grubun faaliyetleri ve nakit akışlarındaki paylarını anlamalarını sağlamak üzere; bağlı ortaklığın varlıkları, borçları, kâr veya zararı ile nakit akışlarına ilişkin özet finansal bilgi (TFRS 12.B10). BOBİ FRS 26.7 (d) paragrafı da, bu bilgileri konsolide finansal tablo hazırlamayan işletmeler için istemektedir. Ancak, finansal tablolarını kamuya açıklamayan bağlı ortaklıklarla ilgili böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır.

e) Raporlama dönemi içinde ana ortaklık veya onun bağlı ortaklıklarından herhangi biri, sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, konsolide edilen yapılandırılmış bir işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlamışsa, ana ortaklığın veya onun bağlı ortaklıklarının yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine hangi durumlarda yardımcı olduklarını da içerecek şekilde, sağlanan desteğin türü ve tutarı ve destek sağlanmasının sebepleri açıklanır (TFRS 12.15).

f) Raporlama dönemi içinde ana ortaklık veya onun bağlı ortaklıklarından herhangi biri, sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, daha önce konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlamışsa ve sağlanan bu destekle birlikte işletme yapılandırılmış işletmeyi kontrol etmeye başlamışsa, işletme bu karara varmasında etkisi olan faktörleri açıklar (TFRS 12.16).

g) Yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine yardımcı olma niyeti de dahil olmak üzere, işletme konsolide edilen bir yapılandırılmış işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlanması şeklindeki mevcut her türlü niyetini açıklar.

ğ) Yatırım işletmelerinin vermesi zorunlu açıklamalar (TFRS 12.19A – 12.19G).

h) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmedeki paylarla ilgili açıklamalar (TFRS 12.24 – 12.31).

Açıklama zorunlulukları incelendiğinde, TFRS 12'nin konsolide edilen ve edilmeyen yapılandırılmış işletmeler ile ilgili detay bilgiler talep ettiği, BOBİ FRS 22'nin ise 22.8 paragrafı tarafından Özel Amaçlı İşletme olarak tanımlanan işletmelerle ilgili herhangi bir açıklama zorunluluğu getirmediği görülmektedir. Dolayısıyla, Kavramsal Çerçeve'de belirtilen gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun sunumun BOBİ FRS 22'de sağlanıp sağlanmadığı tartışmalıdır. Önemli bir özel amaçlı işletmeyle ilgili verilmeyen bilgiler, gereken açıklamalara yer verilmediğinden, finansal tablo kullanıcılarının doğru karar almamalarında rol oynayabilir.

3.24 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

3.24.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS 23.3'e göre, büyük işletmeler, konsolide finansal ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Büyük işletme tanımına girmeyen işletmeler için ise, ertelenmiş vergi tutarlarını kayda almak isteğe bağlıdır ancak muhasebe politikası olarak ertelenmiş vergi tutarlarını muhasebeleştirmeyi tercih eden işletmeler bu tercihlerinden daha sonra vazgeçemeyeceklerdir (BOBİ FRS 23.3A). Bu maddenin istisnası büyük işletme statüsünü kaybeden işletmeler için geçerlidir. Söz konusu işletmeler, büyük işletme statüsünü kaybettiklerinde ertelenmiş vergi tutarlarını muhasebeleştirmemeyi tercih edebilirler (BOBİ FRS 23.40A). Daha önce ertelenmiş vergi tutarlarını muhasebeleştirmemeyi tercih eden bir işletme daha sonraki dönemlerde muhasebeleştirmeyi tercih ederse, ertelenmiş vergi tutarlarını geriye yönelik olarak hesaplaması BOBİ FRS 23.3B uyarınca zorunlu tutulmuştur. TMS 12'de böyle bir ayırım bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ertelenmiş vergi tutarlarını kayıtlara almak tüm işletmeler için zorunludur ve iki standart arasındaki en büyük farkı oluşturmaktadır.

İki standardın tanımları arasındaki önemli farklılıklardan biri konsolide finansal tablolarındaki vergiye esas değerin belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. TMS 12.11 uyarınca, konsolide vergi beyannamelerinin verilmesinin yasal olarak mümkün olduğu durumda vergiye esas değer, konsolide vergi beyannamesi esas alınarak belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin söz konusu olmadığı durumlarda vergiye esas değer, gruba ait işletmelerin her birinin vergi beyannamesi dikkate alınarak tespit edilir. BOBİ FRS 23.19, konsolide vergi beyannamesi verilmesinin yasal olduğu ülkelerdeki vergiye esas değeri düzenlememiş ve vergiye esas değerin, topluluğa ait işletmelerin her birinin vergi beyanı dikkate alınarak belirlenmesini istemiştir.

3.24.2 Dönem Vergisinin Muhasebeleştirilmesi

İki standart arasında dönem vergisinin muhasebeleştirilmesi açısından bir farklılık yoktur.

3.24.3 Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi

İki standart arasında aşağıdaki konular haricinde benzer hükümleri barındırmaktadır:

a) TMS 12.13 uyarınca, bir mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde, faydalanılabilecek tutar bir varlık olarak muhasebeleştirilir. BOBİ FRS 23’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır.

b) İki standart da iş birleşmesinde şerefiyenin ortaya çıkması durumunu geçici farklara örnek olarak vermiştir, ancak BOBİ FRS 23, bu hüküm ile ilgili ayrıntılı bilgi vermemiştir. TMS 12 ise, 21’inci paragrafta, şerefiye üzerinden ne zaman ertelenmiş vergi hesaplanması gerektiğini düzenlemiştir. Buna göre, şerefiye üzerinden ilk kayıtlara almada ertelenmiş vergi hesaplanmaz, ancak vergi kanunları uyarınca şerefiye amortismanına tabi ise, daha sonraki ölçümlerde ertelenmiş vergi yükümlülüğü kayıtlara alınabilir. TMS 32A paragrafına göre ise, işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olması durumunda, söz konusu fark bir ertelenmiş vergi varlığına neden olur ve kayıtlara alınır.

c) Her iki standart için de, bir varlığın ilk muhasebeleştirmesinde, işlem, işletme birleşmesi değilse ve hem muhasebe karını, hem de vergiye tabi karı etkilemiyorsa, işletme ertelenmiş vergi hesaplamaz. Bunun istisnası TMS 12.23’de belirtilmiştir. Hem özkaynak hem de borç olarak sınıflandırılabilir bileşik finansal araçlar için, işletme, ilk

muhasebeleştirmede ve sonraki ölçümlerde ertelenmiş vergi yükümlülüğünü muhasebeleştirir. BOBİ FRS 23’de böyle bir istisnaya yer verilmemiştir.

ç) TMS 12.65’e göre, vergisel açıdan yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan bir varlık daha önce ticari muhasebede yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa veya bu varlık daha sonraki bir dönemde ticari muhasebe açısından da yeniden değerlemeye tabi tutulacaksa, hem yeniden değerlemenin hem de vergiye esas değerdeki düzeltmenin vergisel etkisi bu işlemin olduğu dönemin özkaynağına borç veya alacak olarak kaydedilir. Ancak, vergisel açıdan yapılan yeniden değerlendirme ticari muhasebe açısından daha önce yapılan bir yeniden değerlendirme ile ilgili değilse veya ticari muhasebede ileride bir yeniden değerlendirme yapılması beklenmiyorsa, vergiye esas değerde yapılan düzeltmenin vergi etkisi kar ya da zararda muhasebeleştirilir. Bu konuda BOBİ FRS 23 bir düzenleme getirmemiştir.

d) TMS 12.67 uyarınca, edinen işletme henüz kullanmamış olduğu geçmiş yıl mali zararlarını birleşme sonrasında edinilen işletmenin faaliyetlerinden gelecekte elde edeceği vergiye tabi kârlardan düşebilecek durumda olabilir. Böyle bir durumda, edinen işletme, daha önce kayıtlara almadığı ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirebilir. Ancak, bu muhasebeleştirme, işletme birleşmesinin muhasebeleştirmesi içerisinde değerlendirilmez ve şerefiye tutarını etkilemez. BOBİ FRS 23, bu konuda bir düzenleme getirmemiştir.

e) TMS 12.68A, 68B, 68C paragraflarında, hisse bazlı ödemelerin ertelenmiş vergi muhasebeleştirmesi incelenmiştir. BOBİ FRS, hisse bazlı ödemeleri düzenlemediğinden, bu konuyla ilgili ertelenmiş vergi etkilerine de yer vermemiştir.

3.24.4 Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Verginin Ölçümü

Dönem vergisinin ölçümü, BOBİ FRS 23.9’da düzenlenmiştir. Buna göre, dönem vergisi, dönem için geçerli olan vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak ölçülür. TMS 12.46 ise, dönem vergisinin ölçümünde, raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarının (ve vergi kanunlarının) dikkate alınmasını istemektedir. Dolayısıyla, raporlama dönemi sonunda, yürürlüğe girmemiş ama yürürlüğe girmesi kesine yakın vergi oranı TMS 12’de dikkate alınabilirken, BOBİ FRS 23’de dikkate alınmaz. Bu durum, iki standardın dönem vergisini farklı ölçmesine yol açabilir.

Aynı durum, ertelenmiş verginin hesaplanması için de geçerlidir. TMS 12.47, raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlüğe girmesi kesine yakın vergi oranı üzerinden hesaplama yapılmasına izin verirken, BOBİ FRS 23.35, “zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi oranı” ifadesini kullanmıştır. Bu ifade, raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olmayan bir vergi oranının kullanılıp kullanılmayacağı hususunu netleştirmemektedir.

3.24.5 Kar Payı Ödemeleri Üzerinden Alınan Vergiler

Her iki standardın hükümleri de benzerdir.

TMS Yorum 25 Gelir Vergileri – İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler, işletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen bir değişikliğin, ilgili işletmenin vergi borç veya varlıklarında artış veya azalış şeklinde bazı sonuçlarının muhasebeleştirilmesini incelemektedir. Söz konusu yorum uyarınca, işletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen bir değişiklik, özkaynaklarda ve diğer kapsamlı gelirlerde borç ve alacak kaydı oluşturan bir işlemle ilgiliyse doğrudan özkaynaklarda ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, diğer durumlarda ise doğrudan kar veya zararda muhasebeleştirilir. BOBİ FRS’de bu yönde bir rehberlik bulunmadığı için, BOBİ FRS kullanıcılarının, TFRS’deki rehberliği kullanmaları önerilir.

3.24.6 Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler

TFRS Yorum 21, Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler, TMS 37 Karşılıklar standardı kapsamında yer alan vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ödenmesine ilişkin bir borcun muhasebeleştirilmesini incelemektedir.

Bu yorum uyarınca aşağıdaki konular karara bağlanmıştır:

a) Vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin ödenmesine ilişkin borca neden olan yükümlülük doğuran bir olay, mevzuatta tanımlanan bir faaliyettir (TFRS Yorum 21.8). Örnek vermek gerekirse, bir verginin ödenmesi cari dönemde elde edilen hasılat üzerinden ölçülüyorsa ama geçmiş dönemde hasılat elde edilmesi şartına bağlıysa, tek başına geçmiş dönemde hasılat elde edilmesi yükümlülük doğurmaz.

b) İşletmenin gelecekte faaliyetlerini sürdürmesi için gelecekte vergi ödemesi zorunlu ise, bu zorunluluk cari dönemde bir yükümlülük doğurmaz (TFRS Yorum 21.9).

c) Finansal tabloların işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanması, işletmenin gelecek bir dönemde faaliyette bulunmasından dolayı mevcut bir vergi ve vergi benzeri ödeme yükümlülüğünün bulunduğunu göstermez (TFRS Yorum 21.10).

ç) Yükümlülük doğuran olay belirli bir finansal değişkenin belirli bir dönem boyunca elde edilmesi ise, yükümlülüğe karşılık gelen borç söz konusu finansal değişken elde edildikçe muhasebeleştirilir. Örneğin, hasılat böyle bir finansal değişkene güzel bir örnektir (TFRS Yorum 21.11).

d) Yükümlülük doğuran olay asgari bir faaliyet eşiğine ulaşılması ise (hasılatın, üretilen çıktının asgari bir miktarı gibi), asgari faaliyet eşiğine ulaşıldığında ilgili yükümlülüğe karşılık gelen borç muhasebeleştirilir (TFRS Yorum 21.12).

e) Yıllık finansal tablolarda uygulanan muhasebe politikaları, ara dönem finansal tablolarında da uygulanır (TFRS Yorum 21.13).

f) İşletme, bir vergiyi önceden ödemişse, ancak bu vergi ile ilgili yükümlülüğü muhasebeleştirme şartını daha sağlamadıysa, işletme bir vergi varlığı muhasebeleştirir (TFRS Yorum 21.14).

BOBİ FRS 23’de vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin yukarıda bahsedilen özellikli maddelere göre muhasebeleştirilmesine yönelik hükümler bulunmamaktadır. BOBİ FRS kullanıcılarının, bu özellikli durumlarda TFRS’deki rehberliği kullanması önerilir.

3.24.7 Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler

TFRS Yorum 23, Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler, gelir vergisi uygulamalarına ilişkin bir belirsizliğin olduğu durumlarda, TMS 12’de yer alan finansal tablolara alma ve ölçüm hükümlerinin nasıl uygulanacağına açıklık getirir. TMS 12 kapsamında bulunmayan ama gelir vergisi konuları dışında kalan vergi konularına ilişkin belirsizlikler de, bu yoruma kıyasla muhasebeleştirilebilir.

TFRS Yorum 23, aşağıdaki konuların uygulanmasına açıklık getirmiştir:

a) İşletme, belirsizliğin çözümünü daha iyi öngören yaklaşıma karar verirken, örneğin (a) gelir vergisi beyannamelerini nasıl hazırladığını ve vergi uygulamalarını nasıl desteklediğini veya (b) vergi idaresinin incelemesini nasıl yapmasını ve bu incelemeden doğabilecek sorunları nasıl çözüme kavuşturmasını beklediğini değerlendirebilir (TFRS Yorum 23.6).

b) İşletme, belirsiz bir vergi uygulamasının etkilerini değerlendirirken, vergi idaresinin inceleme hakkına sahip olduğu tutarları inceleyeceğini ve bu incelemeleri yaparken ilgili tüm bilgilere tam olarak vakıf olduğunu varsayar (TFRS Yorum 23.8).

c) İşletme, vergi idaresinin belirsiz bir vergi uygulamasını kabul etmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirmesi sonucunda, muhtemel olduğu sonucuna varması durumunda, vergi etkilerini, gelir vergisi beyannamelerinde kullanılan veya kullanılması planlanan vergi uygulamasıyla tutarlı olarak belirler (TFRS Yorum 23.9, 23.10).

ç) Vergi idaresinin belirsiz bir vergi uygulamasını kabul etmesinin muhtemel olmadığı sonucuna varması durumunda işletme, söz konusu belirsizliğin etkisini, en muhtemel tutar veya beklenen değer yöntemine göre, finansal tablolarına yansıtır (TFRS Yorum 23.11).

d) Belirsiz bir vergi uygulamasının etkisi, hem cari dönem vergisi, hem de ertelenmiş vergi hesaplamasında, tutarlı muhakeme ve tahminlere göre kayıtlara alınır (TFRS Yorum 23.12).

e) İşletme, durum ve şartlarda meydana gelen bir değişikliğin veya yeni bir bilginin etkisini, muhasebe politikası değişikliği veya muhasebe hatası olarak değil, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak yansıtır (TFRS Yorum 23.14).

f) Durum ve şartlardaki değişiklik, bir vergi idaresi tarafından yapılan incelemeler veya yürütülen davaların sonuçlarının daha önceki tahminlerden farklılık göstermesi, bir vergi idaresi tarafından koyulan kurallarda meydana gelen değişiklikler, bir vergi idaresinin, bir vergi uygulamasını inceleme veya yeniden inceleme hakkının süresinin dolması gibi faktörlerden etkilenir (TFRS Yorum A2).

g) İşletme, vergi idaresinin belirsiz bir vergi uygulamasını kabul etmesinin muhtemel olduğu sonucuna varırsa, belirsizliğin potansiyel etkisini, TMS 12'nin 88'inci paragrafını uygulayarak vergiyle ilgili şarta bağlı yükümlülük ve varlık olarak açıklayıp açıklamayacağını belirler. Eğer muhtemel değilse, yapılan tahmin, varsayım ve yargılara ilişkin bilgi verir (TFRS Yorum 23.A4, A5).

BOBİ FRS 23, belirsiz vergi uygulamalarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir rehberlik sağlamamaktadır. Bu açıdan, BOBİ FRS kullanıcılarının TFRS'deki rehberliği takip etmeleri önerilir.

3.24.8 Açıklamalar

BOBİ FRS’de hem büyük işletmeler, hem de büyük olmayan işletmeler için, gelir vergileri ile ilgili herhangi bir açıklama vermeye gerek yoktur. TMS 12’de ise, 79 ve 88 paragrafları arasında detaylı açıklama zorunlulukları getirmiştir.

3.25 ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLAR

3.25.1 Amaç ve Kapsam

İki standardın amacı ve kapsamı benzerdir.

3.25.2 Ara Dönem Finansal Tabloları ve İçeriği

İki standart da ara dönem finansal tablolardaki kalemlerin sene sonu finansal tablolardaki kalemlerle aynı olması gerektiğini, gerektiğinde ek kalemlerin açılması gerektiğini belirtmiştir.

TMS 34’e göre, işletmelerin ara dönem finansal tablolarında diğer kapsamlı gelir tablosu sunması zorunludur. BOBİ FRS 24’de diğer kapsamlı gelir tablosu tanımlanmadığından, ara dönemlerde sunulması da gerekmemektedir.

3.25.3 Ara Dönem Finansal Tabloları Açıklamalar

Açıklama zorunlulukları büyük ölçüde benzerdir. Farklılıklara aşağıda değinilmiştir:

a) TMS 34.16A (g) paragrafı, faaliyet bölümleri ile ilgili ara dönem açıklama zorunluluğu getirmiştir. BOBİ FRS’de faaliyet bölümleri ile ilgili açıklama yapmaya gerek yoktur.

b) TFRS 10 kapsamında, yatırım işletmesi olan veya olmaktan çıkan işletmeler için verilmesi gereken açıklamalara (TMS 34.16A (k)), yatırım işletmesi tanımı BOBİ FRS’de yapılmadığından yer verilmemiştir.

c) TFRS 15.114 ve 15.115 uyarınca, işletmenin müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatı, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğinin, tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerce nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayırması gerekir. TMS 34.16A (l) paragrafı, bu açıklamanın ara dönem finansal tablolarında da yapılmasını istemektedir. BOBİ FRS 24’de böyle bir hüküm yer

almamaktadır. Dolayısıyla, BOBİ FRS’de ara dönem finansal tablolarında hasılatın kategorilere ayrıştırılmasına gerek yoktur.

3.25.4 Ara Dönem Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Dönemler

Her iki standardın hükümleri de aynıdır.

3.25.5 Ara Dönem Finansal Tablolarda Önemlilik

Her iki standardın hükümleri de aynıdır.

3.25.6 Yıllık Finansal Tablolarda Yapılacak Açıklamalar

Her iki standardın hükümleri de aynıdır.

3.25.7 Ara Dönem Finansal Tablolar Ölçme ve Kayda Alma

BOBİ FRS 24, tahminlerin tanımı ve ölçümde kullanılması konusunda TMS 34 ile benzerdir. İlave olarak, TMS 34.37 paragrafı, finansal yıl içerisinde elde edilen mevsimsel, dönemsel veya arızı gelirlerin ertelenmemesini ve oluştukları tarihte kayıtlara alınmasını, TMS 34.39 ise, düzensiz olarak katılan maliyetlerin oluştukları tarihlerde muhasebeleştirilmesini ve ertelenmemesini istemektedir. TMS 34, bu hükümlere dayanarak, mevsimsel gelirlerin ve dönemsel giderlerin yüksek olduğu dönemlerde, işletmelerin erteleme hesaplarını kullanarak kar veya zarar tablosu üzerinde dengeleme yapmalarını yasaklamak istemiştir. Bununla beraber ağırlıklı ortalama vergi oranı, ağırlıklı ortalama personel gelir vergisi oranı gibi konularda işletmelerin yıllık tahminlerde bulunmalarına ve bu yıllık oranları, ara dönem finansal tablolarında kullanmalarına müsaade etmektedir. UMS 34’ün bir parçası olmayan ama standarda açıklık getiren, açıklayıcı örnekler B bölümünde, ara dönem finansal tabloları ölçme ve kayda alma kurallarına örnekler verilmiştir. Söz konusu örneklerin Türkçe’ye çevirisi yapılmamıştır ve TFRS’lerde yer almamaktadır. BOBİ FRS’de de bu yönde bir rehberlik bulunmamakta ve mevsimsel ve dönemsel giderlerin muhasebeleştirilme kurallarına değinilmemektedir.

3.25.8 Ara Dönem Finansal Tablolar Tahminlerin Kullanımı

Her iki standardın hükümleri de aynıdır.

TFRS Yorum 10, Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü uyarınca, işletme, bir önceki ara dönemde şerefiyeye ilişkin olarak finansal tablolara almış olduğu değer düşüklüğü zararını iptal edemez. Sonuç olarak, şerefiyenin iptal edilemeyeceğine dair hüküm, ara dönem finansal tablolarında da geçerlidir.

3.25.9 Daha Önce Raporlanmış Ara Dönem Finansal Tablolarının Düzeltilmesi

Her iki standardın hükümleri de aynıdır.

3.26 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

3.26.1 Amaç ve Kapsam

Her iki standardın amacı ve kapsamı benzerdir. Ayrıca, TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması ile BOBİ FRS 25.24 maddesini aynı hükümleri belirtmektedir. Buna göre, işletme yüksek enflasyonlu ekonomi olarak kabul edilirse, karşılaştırmalı raporlama döneminin açılış bilançosuyla birlikte, yüksek enflasyonlu ekonomilere uygulanan düzeltme işlemleri başlar ve oluşan geçici farkların vergi etkileri TMS 12 uyarınca geçmiş dönemlerde kayıtlara alınır.

3.26.2 Yüksek Enflasyonlu Ekonominin Belirlenmesi

TMS 29 ve BOBİ FRS 25 arasındaki en önemli fark, BOBİ FRS 25'in ağırlıkta kullanılan para birimi TL olan işletmeler için yüksek enflasyonlu ekonomi tanımını, ağırlıkta olan para birimi TL dışında bir para birimi olan işletmelerden farklı yapıyor olmasıdır.

Ağırlıkta olan para birimi, TL dışında bir para birimi olan işletmelerde, yüksek enflasyonlu ekonominin belirlenmesi, her iki standartta da benzerdir.

BOBİ FRS 25.2 uyarınca, ağırlıkta kullanılan para birimi TL olan işletmeler, Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100'den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. TMS 29'da TL ile ilgili ayrı bir düzenleme yer almamaktadır.

3.26.3 Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

TMS 29.38 paragrafı, finansal tabloların düzeltilmesi işleminin, genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanımını gerektirdiğinden bahsetmektedir. BOBİ FRS 25.6, ağırlıkta kullanılan para birimi TL olan işletmeler için bu endeksi Yİ-ÜFE olarak tanımlamıştır.

Bunun dışında kalan enflasyon düzeltmesi ile ilgili hükümler benzerdir. İlave olarak, TMS 29 aşağıdaki hususlarda rehberlik getirmektedir:

a) Maddi duran varlıkların iktisap tarihlerini içeren ayrıntılı kayıtlar mevcut olmayabilir ya da tahmin edilmeleri mümkün olmayabilir. Böyle ender durumlarda, bu Standardın ilk defa uygulandığı dönemde, varlıkların bağımsız profesyonel bir değerlendirme sonucunda tespit edilen değerlerini düzeltmeye baz olarak almak gerekli olabilir (TMS 29.16).

b) Bu Standart tarafından maddi duran varlıkların düzeltilmesinin istendiği dönemlerde, bir genel fiyat endeksi mevcut olmayabilir. Böyle durumlarda, geçerli para birimi ile nispeten istikrarlı bir yabancı para birimi arasındaki değişim kuru hareketleri gibi esaslara dayalı bir tahmini kullanmak gerekebilir (TMS 29.17).

c) TMS 29.22 uyarınca, bir işletme, açık bir faiz yükü oluşturmadan ödemeyi ertelemeye izin veren bir anlaşma çerçevesinde varlık edinebilir. Faiz tutarının tespitinin pratik olmadığı durumlarda; böyle aktifler iktisap tarihinden değil, ödeme tarihinden itibaren düzeltilir.

ç) TMS 29.29 paragrafına göre, cari maliyet esasına göre değerlendirilmiş kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden ayrıca düzeltilmezler. BOBİ FRS içerisinde cari maliyet tanımlanmamış ve böyle bir istisna sunulmamıştır.

3.26.4 Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi

Her iki standart da aynı hükümlere tabidir.

3.26.5 Açıklamalar

Dipnot açıklamaları her iki standart için de benzerdir. TMS 29.39, ayrıca finansal tabloların cari maliyete veya tarihsel maliyete göre hazırlandığı ile ilgili ek bilgi istemektedir. BOBİ FRS’de cari maliyet kavramı olmadığından, böyle bir açıklamaya gerek duyulmamıştır.

3.27 BOBİ FRS’NİN İLK DEFA UYGULANMASI

3.27.1 Amaç ve Kapsam

Her iki standardın amacı da benzerdir. TFRS 1, ilk kez TFRS düzenleyecek işletmeleri kapsam içerisine alırken, BOBİ FRS 27, kapsama alınan işletmeleri üçe ayırmıştır. Buna göre, ilk kez BOBİ FRS düzenleyecek işletmeler, daha önce başka standarda göre finansal tablo hazırlayan ve BOBİ FRS’ye geçiş yapacak işletmeleri, daha önce BOBİ FRS düzenlemiş, ara vermiş ve tekrar BOBİ FRS’ye geçiş yapacak işletmeleri ve son olarak ilk defa BOBİ FRS’ye göre finansal tablo düzenleyecek ama daha önce öncesinde TFRS uygulayan işletmeleri kapsamaktadır.

3.27.2 İlk Geçiş

TFRS uygulayan işletmelerin, ilk finansal tablolarını hazırlarken, karşılaştırmalı dönemin açılış bilançosunu, geçiş tarihi olarak kabul etmesi gerekir. TFRS’yi ilk kez uygulayan işletmelerin karşılaştırmaları finansal tabloları ile beraber karşılaştırmalı dönemin açılış bilançosunu da sunmaları gerekmektedir. TFRS 1’de, ilk uygulamaya geçişte, geçiş tarihi veya karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili bir muafiyet yoktur. BOBİ FRS 27’de ise finansal tabloların hazırlanması ve geçiş tarihi ile ilgili aşağıdaki muafiyetler bulunmaktadır.

3.27.2.1 İlk Geçiş – Daha Önce TFRS Uygulamayan İşletmeler

BOBİ FRS 27.3 uyarınca, söz konusu işletmelerin geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını hazırlamaları gerekmez. Bu muafiyetten faydalanan işletmeler, cari raporlama döneminin başlangıcını BOBİ FRS'ye göre geçiş tarihi olarak kabul ederler ve cari raporlama döneminin başına ait finansal durum tablosunu hazırlayarak, cari dönem tabloları ile beraber sunarlar. Bu muafiyetten faydalanmak istemeyen işletmeler ise karşılaştırmalı finansal tablolarını sunar ve karşılaştırmalı finansal olarak sunduğu en erken döneme ait Finansal Durum Tablosunu hazırlayarak, BOBİ FRS'ye geçiş tarihi olarak kabul eder.

3.27.2.2 İlk Geçiş – Daha Önce TFRS Uygulayan İşletmeler

Daha önce TFRS uygulayan ve bu standarda geçiş yapmak isteyen işletmeler, TFRS 1'de olduğu gibi karşılaştırmalı finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre düzeltirler ve karşılaştırmalı dönemin açılış bilançosunu geçiş dönemi olarak kabul ederek, karşılaştırmalı finansal tablolarla beraber sunarlar.

3.27.2.3 İlk Geçiş – Daha Önce BOBİ FRS Uygulayan Ama Uygulamaya Ara Vermiş İşletmeler

Bu işletmelerin uygulaması gereken muhasebe politikası, daha önce TFRS uygulayan ama BOBİ FRS'ye geçiş yapacak işletmeler ile benzerdir. BOBİ FRS 27.2 paragrafı bu işletmelere, finansal tablolarını Bölüm 3 “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar” standardı uyarınca düzeltmelerine izin vermektedir.

3.27.3 Bazı Düzenlemelerin Geriye Yönelik Uygulanmamasını Öngören Zorunlu Muafiyetler

Bazı düzenlemelerin geriye yönelik uygulanmamasını öngören zorunlu muafiyetlerin TFRS ve BOBİ FRS'deki hükümler uyarınca karşılaştırması aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.30 BOBİ FRS 27 ve TFRS 1 Zorunlu Muafiyetler

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
Finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması	Var	Var
Muhasebe tahminleri	Var	Var
Kontrol gücü olmayan payların ölçümü	Var	Var
Devletten alınan teşvikli krediler	Var	Var
Korunma muhasebesi	Yoktur	Sadece, TFRS 9'un 6.6.1 paragrafında yer alan hükümlerin karşılanması halinde bir net pozisyonun, korunan kalem olarak tanımlanabilmesi mümkündür
Finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümü	Yoktur	Var
Finansal varlıklarda değer düşüklüğü	Yoktur	Finansal tablolara ilk geçiş tarihinden itibaren kredi riskinde meydana gelen önemli artışlar dikkate alınır (TFRS 1.B8D – B8G).
Saklı türev ürünler	Yoktur	Sözleşmeye taraf olduğu tarih ve TFRS 9'un B4.3.11 paragrafı uyarınca yeniden değerlendirmenin öngörüldüğü tarihten daha geç olanında mevcut olan şartlar dikkate alınır.

3.27.4 Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler

Bazı düzenlemelerin uygulanmamasını öngören muafiyetlerin TFRS ve BOBİ FRS'deki hükümler uyarınca karşılaştırması aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.31 BOBİ FRS 27 ve TFRS 1 Seçimlik Muafiyetler

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
İşletme birleşmeleri	Var. - İşletme, isterse BOBİ FRS 21'i iş birleşmesi tarihinde uygular, ancak bu durumda, bu iş birleşmesi tarihi ile geçiş tarihi arasındaki tüm iş birleşmelerine BOBİ FRS 21 uygulamak zorundadır. Alternatif olarak işletme, geçiş tarihine kadar eski muhasebe standartlarına göre iş birleşmesini muhasebeleştirir (BOBİ FRS 27.11 (a)). - Eğer geçiş tarihinden önceki iş birleşmelerine BOBİ FRS 21 uygulanmayacaksa, geçiş tarihindeki net defter değerinin ana ortaklığa düşen payından bağlı ortaklığın maliyet bedeli çıkarılarak, şerefiye değeri bulunur. Ayrıca, geçiş tarihindeki, edinilen varlık ve yükümlülüklerin bu standarda göre düzeltilmiş defter değerleri kayıtlara alınır (BOBİ FRS 27.11 (a)).	Var. - İşletme, isterse TFRS 3'ü iş birleşmesi tarihinde uygular, ancak bu durumda, bu iş birleşmesi tarihi ile geçiş tarihi arasındaki tüm iş birleşmelerine BOBİ FRS 21 uygulamak zorundadır. Alternatif olarak işletme, geçiş tarihine kadar eski muhasebe standartlarına göre iş birleşmelerini muhasebeleştirir (TFRS 1, Ek C). - Şerefiye, eski muhasebe standartlarına göre oluşturulmuş bedelinden izlenir. Eski muhasebe standartlarına göre iş birleşmesi esnasında kayıtlara alınmayan maddi olmayan duran varlıklar, koşullu borçlar ve şerefiye tutarı geçiş tarihinde kayıtlara alınmaz (TFRS 1, Ek C). - Geçiş tarihinden önceki bir iş birleşmesi esnasında kayıtlara alınan, ancak geçiş tarihinde TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık standardına göre varlık tanımını karşılamayan varlıklar, geçiş tarihinde şerefiyeye karşı düzeltilir. İş birleşmesi esnasında kayıtlara alınan diğer varlıklar ve yükümlülükler geçiş tarihinde TFRS hükümlerine göre ölçülür ve eski ölçüm ile arasındaki fark geçmiş yıl kar veya zararlarına sınıflanır (TFRS 1, Ek C). - Şerefiyede değer düşüklüğü olabileceğine yönelik göstergeler bulunup bulunmadığına

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
		bakılmaksızın, geçiş tarihi itibarıyla şerefiye, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'ne göre değer düşüklüğü açısından test edilir ve tespit edilen değer düşüklüğü zararları geçmiş yıl zararlarında muhasebeleştirilir (TFRS 1, Ek C). - TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla şerefiyenin defter değerinde yukarıda değinilen konular haricinde düzeltme yapılamaz. (TFRS 1, Ek C) - Eğer geçiş tarihinden önce eski standartlara göre bir bağlı ortaklık konsolide edilmediyse, bağlı ortaklığın geçiş tarihindeki net defter değerinin ana ortaklığa düşen payından bağlı ortaklığın maliyet bedeli çıkarılarak, şerefiye değeri bulunur. Ayrıca, geçiş tarihindeki, edinilen varlık ve yükümlülüklerin TFRS'ye göre düzeltilmiş defter değerleri kayıtlara alınır (TFRS 1, Ek C).
İştirak ve iş ortaklıklarına özkaynak yönteminin uygulanması	- Geçiş tarihinden önce edinilmiş iştirak ve iş ortaklıkları için BOBİ FRS edinim tarihinde özkaynak yöntemi uygulanmamasına imkan tanınmıştır. Ancak, özkaynak yöntemi kullanılması durumunda edinim tarihi ve geçiş tarihi arasındaki tüm iştirak ve bağlı ortaklık edinimlerinde özkaynak yöntemi uygulanır. - Muafiyeti kullanan işletme, geçiş tarihinde önceki raporlama çerçevesine göre belirlenmiş defter değerlerini dikkate alabilir, ancak	Geçmiş tarihli işletme birleşmelerine yönelik muafiyet hükümleri, geçmiş tarihli iştirak yatırımları, iş ortaklıklarındaki paylar ve yürütülen faaliyetleri TFRS 3'te tanımlandığı şekliyle bir işletme teşkil eden müşterek faaliyetlerdeki paylar için de geçerlidir. Muafiyetin uygulanmaması durumunda iş birleşmesi tarihi ile geçiş tarihi arasındaki söz konusu yatırımlara TFRS uygulanır (TFRS 1, Ek C).

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
	bu defter değerleri ile BOBİ FRS'ye göre düzeltilmiş defter değerleri arasındaki farkları dipnotlarda açıklar (BOBİ FRS 27.11 (b)).	
İştirak, iş ortaklığı ve bağlı ortaklıkların maliyet yöntemiyle ölçümü	Maliyet yöntemiyle ölçülen bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının geçiş tarihindeki maliyet bedeli olarak önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenmiş olan geçiş tarihindeki defter değeri kullanılabilir (BOBİ FRS 27.11 (c)).	Yoktur
Maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve maddi olmayan duran varlıklar için tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer ve yeniden değerlendirme sonucunda bulunan tutarın ikame maliyet olarak kullanımı	Vardır	Vardır (TFRS 1.D5). Maddi olmayan duran varlıklar için aktif piyasa olma şartı vardır. Kullanım hakkı varlıkları da kapsam içerisindedir.
Belirli bir olay sonucu tespit edilmiş olan gerçeğe uygun değer için ikame maliyet olarak kullanımı,	Vardır	Vardır
Petrol ve gaz varlıkları	Yoktur	Eski raporlama çerçevesine göre muhasebeleştirilebilir ancak geçiş tarihinde TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutar ve aradaki farkı geçmiş yıl kar veya zararlarında muhasebeleştirir (TFRS 1.D8A).
Tarife düzenlemesine bağlı faaliyetlerle ilgili	Yoktur	Eğer TFRS'ye göre kayıtlara alınmaması gerekiyorsa, eski

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
maddi, maddi olmayan ve kullanım hakkı varlıkları		raporlama çerçevesindeki değerleri ikame maliyet olarak kullanılabilir, ancak geçiş tarihinde TMS 36'ya göre zorunlu olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekir (TFRS 1.D8B).
Ertelenmiş verginin hesaplanması.	BOBİ FRS 23 Gelir üzerinden alınan vergiler standardı, geçiş tarihinden sonra ileriye yönelik olarak uygulanabilir.	Yoktur.
Hisse bazlı ödeme işlemleri	Yoktur	Geçiş tarihinden önce hak kazanılmış özkaynağa dayalı finansal araçlara TFRS 2'nin uygulanması zorunlu değildir. TFRS 2 muafiyetinden faydalanan işletmeler, TFRS 2'nin uygulanmadığı özkaynağa dayalı finansal araçlara yönelik işlemler için TFRS 2'nin 44 ve 45'inci paragraflarının gerektirdiği bilgileri kamuoyuna açıklar (TFRS 1.D2, 1.D3).
Sigorta sözleşmeleri	Yoktur	Vardır (TFRS 1.D4).
Kiralamalar	Yoktur	Kullanım varlığı ve kiralama yükümlülükleri geçiş tarihindeki geri kalan kira ödemeleri baz alınarak ölçülebilir (TFRS 1.D9B).
Birikimli çevrim farkları	Yoktur	Alternatif uygulama: TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikimli çevrim farklarının sıfır olduğu kabul edilir ve TFRS'lere geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları, herhangi bir yurtdışı işletmenin söz konusu kabulden sonra elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan kazanç veya zarara dâhil edilmez (TFRS 1.D16).

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
Bileşik finansal araçlar	Yoktur	TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum’a göre; bileşik finansal araçların borç kısmı ortadan kalktığında, TMS 32’nin geçmişe dönük olarak uygulanması, özkaynağın iki kısmının birbirinden ayrıştırılmasını gerektirir. İlk kısım, dağıtılmamış kârlar içerisinde yer alır ve borç kalemi üzerinde oluşan birikmiş faiz tutarını gösterir. Diğer kısım ise, esas özkaynak kalemini gösterir. Geçiş tarihi itibarıyla, işletmenin böyle bir ayırım yapmasına gerek yoktur (TFRS 1.D18).
Önceden finansal tablolara alınmış finansal araçların tekrar sınıflandırılması	Yoktur	İşletme, geçiş tarihi itibarıyla önceden finansal tablolara alınmış finansal varlık ve yükümlülüklerin sınıflarını değiştirebilir (TFRS 1.D19, D19.A-D.19.C).
İlk defa finansal tablolara alınırken finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü	Yoktur	İşletme, ticari alacaklar hariç finansal varlık ve yükümlülükleri geçiş tarihinde gerçeğe uygun değer üzerinden ölçebilir (TFRS 1.D18).
Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin yükümlülükler	“Sökme, taşıma ve restorasyon yükümlülükleri nedeniyle katlanılan maliyetler, bu yükümlülüklerin ortaya çıktığı tarih veya tarihlerdeki ilk tahminler yerine geçiş tarihinde yapılacak tahminlere göre belirlenebilir” (BOBİ FRS 27.11.g)	TFRS Yorum 1’in bu yükümlülüklerle, ilk ortaya çıktığı tarihte uygulanmamasına yönelik muafiyet getirilmiştir. Ancak, işletme, geçiş tarihinde restorasyon yükümlülüğünü ve maddi duran varlık maliyet ve birikmiş amortismanını tahmin eder ve kayıtlara alır (TFRS 1.D21 – D21A).
İmtiyazlı hizmet anlaşmaları	Yoktur.	TFRS Yorum 12’deki geçiş hükümlerinin uygulanması konusunda muafiyet sağlanmıştır (TFRS 1.D22).

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
Borçlanma maliyetleri	Yoktur	- Geçiş tarihinden itibaren veya daha erken bir tarihten itibaren borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir. - Eski raporlama çerçevesi uyarınca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri düzeltilmeyebilir (TFRS 1.D23)
Finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesi	Yoktur	TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi'nin geçiş hükümlerini uygulayabilirler (TFRS 1.D25).
Aşırı oranda yüksek enflasyon	Yoktur	TFRS'lere geçiş tarihinin geçerli para biriminin normal hale geldiği tarih veya sonraki bir tarih olması durumunda geçerli para biriminin normal hale geldiği tarihten önce elde tutulan varlık ve borçların tamamı, TFRS'lere geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değerle ölçülebilir (TFRS 1.D29).
Müşterek anlaşmalar	Yoktur	- TFRS 11'de yer alan geçiş hükümlerini uygularken, söz konusu hükümleri TFRS'ye geçiş tarihinden itibaren uygulamaya başlar. - Oransal konsolidasyondan özkaynak yöntemine geçmesi durumunda, yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, söz konusu yatırım TFRS'lere geçiş tarihindeki bir yatırım olarak TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur (TFRS 1.D31).
Dekapaj maliyetleri	Yoktur.	İlk uygulamada, işletmelerin, TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madeninin

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
		Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri'nin A1-A4 paragraflarında yer alan geçiş hükümlerini uygulamaları mümkündür. Yürürlük tarihi TFRS'lere geçiş tarihi olarak dikkate alınır (TFRS 1.D32).
Finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin tanımlanması	Yoktur.	TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan sözleşmelerin gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanmasına ancak bu sözleşmelerin bu tarihte TFRS 9'un 2.5 paragrafındaki hükümleri karşılaması ve işletmenin bütün benzer sözleşmeleri bu şekilde tanımlaması durumunda izin verilir (TFRS 1.D33).
Hasılat	Yoktur.	TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmenin, sunulan en erken dönemden önce tamamlanmış olan sözleşmeler için düzeltme yapması gerekli değildir. Tamamlanmış sözleşme, işletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenen mal veya hizmetlerin tamamını devrettiği sözleşmedir (TFRS 1.D35).
Yabancı para işlemleri ve avans bedeli	Yoktur.	İşletmenin, TFRS Yorum 22 Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli'nin kapsamına giren ve TFRS'lere geçiş tarihinden önce ilk defa finansal tablolara alınan varlıklar, giderler ve gelirler için söz konusu yorumu uygulaması zorunlu değildir (TFRS 1.D36).
Karşılaştırmalı bilgilerin TFRS 9 açısından	Yoktur.	İşletmenin TFRS'leri ilk kez uyguladığı raporlama döneminin 1

Muafiyet Konusu	BOBİ FRS	TFRS
yeniden düzenlenmesine ilişkin hükme yönelik istisna		Ocak 2019'dan önce başlaması ve işletmenin TFRS 9'u (2017 Sürümü) uygulaması durumunda, TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar'ın zorunlu kıldığı açıklamalar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin, TFRS 7 veya TFRS 9 (2017 Sürümü) ile uyumlu olması gerekli değildir (TFRS 1.E1-E2).
Gelir vergisi uygulamalarına ilişkin belirsizlikler	Yoktur.	TFRS'lere geçiş tarihi 1 Temmuz 2017'den önce olan bir işletme, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgiye, TFRS Yorum 23 Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler'in uygulamasını yansıtmamayı tercih edebilir. Ancak, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı hesap döneminde söz konusu yorumu uygulaması ve gerekli düzeltmeyi geçmiş yıl kar veya zararlarından yapması gereklidir (TFRS 1.E8).
Kıdem tazminatı karşılığı	Kıdem tazminatı yükümlülüğünü bu standartla beraber ilk kez finansal tablolarına yansıtacak işletmeler, geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ait toplam kıdem tazminatı tutarlarını on yılı geçmemek üzere eşit tutarlarda geçmiş yıl kar veya zararlarına yansıtabilir. Finansal tablolara yansıtılmayan kıdem tazminatı karşılığı tutarı dipnotlarda açıklanır (BOBİ FRS 27.8).	Yoktur.

3.27.5 Düzeltmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması

BOBİ FRS 27.12 paragrafı, BOBİ FRS ilk uygulandığında geçiş tarihinde düzeltmelerin yapılmasının mümkün olmaması durumunda, en erken dönemde bu düzeltmelerin BOBİ FRS 5 – 11 paragrafları uyarınca yapılmasına izin vermektedir. TFRS 1’de bu yönde bir muafiyet bulunmamaktadır.

3.27.6 Geçiş Tarihinden Önceki Finansal Tabloların Sunumu

TFRS 1.22 uyarınca, bazı işletmeler, seçtikleri bir takım kalemlerin, TFRS’lere göre tam karşılaştırmalı bilgi sundukları ilk dönemden önceki dönemlere ait değerlerini de sunmayı tercih edebilirler. TFRS öncesi tarihi finansal tablo verilerini veya TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış karşılaştırmalı bilgileri içeren bu tür finansal tabloların, TFRS’lere göre hazırlanmadığı açık bir şekilde belirtilir ve TFRS’ler ile uyumlu olması için yapılması gereken ana düzeltmelerin nitelikleri dipnotlarda açıklanır. BOBİ FRS 27’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.27.7 Açıklamalar

BOBİ FRS 27’nin gerektirdiği açıklamalarla, TFRS 1’in gerektirdiği açıklama farklılıkları aşağıdaki gibidir:

a) Önceki dönemlerde TFRS uygulayıp bırakan ve tekrar TFRS uygulamayı tercih eden bir işletme, TFRS’leri uygulamayı bırakma ve tekrar başlama nedenini dipnotlarında açıklar (TFRS 23A). Aynı durumda bulunan ancak TFRS 1.4A paragrafındaki seçimlik hakkı kullanan ve TMS 8’e göre finansal tablolarını düzelten bir işletme, sadece TFRS’leri neden uygulamaya başladığını açıklamalıdır (TFRS 1.23B). BOBİ FRS’i tekrar uygulamaya başlayan işletmelerin böyle bir açıklama zorunluluğu bulunmamaktadır.

b) Bir işletme, TFRS açılış finansal durum tablosunun hazırlanması sırasında ilk kez bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş ise TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü’ne göre yapılması gereken olan açıklamaları vermek zorundadır (TFRS 1.24 (c)). BOBİ FRS 27’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır.

c) TFRS’lere geçmeden önce yerel düzenlemelere göre nakit akış tablosu da sunmakta olan işletmeler, söz konusu tabloya ilişkin önemli düzeltmeleri de açıklar (TFRS 1.25).

ç) Geçmiş dönemlerde finansal tablo sunmamış olan işletmeler, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında bu hususu kamuoyuna açıklar (TFRS 1.28). Özellikle, işletme birleşmelerinde, daha önce finansal tablo hazırlamamış şirketlere tanınan muafiyet açısından (geçiş tarihi itibarıyla iş birleşmesinin kayıtlara alınması) bu açıklama önem arz etmektedir.

d) D19A paragrafı uyarınca, daha önce finansal tablolara alınmış olan bir finansal varlığın ve yükümlülüğün, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen, sırasıyla finansal varlık veya yükümlülük olarak tanımlanmasına izin verilir. Bu şekilde tanımlanan finansal varlıkların, tanımlanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki finansal tablolardaki sınıflandırmaları ve defter değerleri dipnotlarda açıklanır (TFRS 1.29). BOBİ FRS 27'de böyle bir hüküm yoktur.

e) Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılması durumunda, söz konusu gerçeğe uygun değerlerin toplam tutarı ve TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre raporlanan defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı (TFRS 1.30).

f) Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar için tahmini maliyetin kullanılması durumunda, tahmini maliyeti TFRS'lere geçmeden önceki defter değeri olarak belirlenenlerin tahmini maliyetlerinin toplamı, tahmini maliyeti gerçeğe uygun değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı ve TFRS'lere geçmeden önceki defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı (TFRS 1.31).

g) Petrol ve gaz varlıklarında, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerle ilgili varlıklarda ve aşırı oranda enflasyondan sonra tahmini maliyet kullanımında, verilmesi gereken açıklamalar (TFRS 1.31A, 31B, 31C).

ğ) TFRS 1.32 ve 33 numaralı paragrafları, ayrıca TFRS'lerin ilk kez uygulandığı raporlama dönemi içerisinde yer alan ara dönem finansal tablolarında bulunması gereken sunum ve açıklamalara yer vermektedir (TFRS 1.32, 1.33).

3.28 İLİŞKİLİ ŞİRKETLER

3.28.1 Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS'de ilişkili şirketlerle ilgili bir standart yoktur. Sadece, standardın arkasında yer alan tanımlar kısmında, ilişkili şirket tanımı yapılmış, BOBİ FRS 26'da verilmesi gereken ilişkili şirket dipnotlarından bahsedilmiştir.

Bu sebeple, ilişkili şirket açıklamalarının amacı BOBİ FRS’de yer almamaktadır. TMS 24.5 – 24.8 uyarınca, ilişkili şirket sınıflamaları ve açıklamalarının amacı, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin ilişkili taraflarla olan ilişkilerinin işlem tutarı ve taahhütlerini bilmesi ve bu ilişkilerden dolayı işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile ilgili değerlendirme yapabilmelidir.

İlişkili tarafla yapılan işlemin, tazminat, devlet, devletle ilgili işletme tanımları, BOBİ FRS’de yer almamaktadır.

3.28.2 İlişkili Şirket Tanımı

Her iki standardın ilişkili şirket tanımı da aşağıdaki maddeler haricinde tamamıyla aynıdır:

a) TMS 24.9 (b) (v) paragrafı gereği, bir işletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde, bu işletme ilişkili şirkettir. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkili olarak tanımlanmaktadır.

b) Bir iştirakin bağlı ortaklığı ile bir müşterek ortaklığın bağlı ortaklığı, sırasıyla bu iştirakte önemli etkisi olan işletme ve müşterek ortaklığın ortakları ile ilişkili şirket sayılır (TMS 24.12).

TMS 24, 10 ve 11’inci paragraflarında ilişkili taraf olarak değerlendirilmeyecek ilişkileri belirlemiştir. BOBİ FRS’de böyle bir hüküm bulunmamaktadır. İlişkili taraf olarak değerlendirilmeyecek işletmelerin tanımlanması, BOBİ FRS’de bu işletmelerin ilişkili taraf olarak tanımlandığı manasına gelmez, ancak BOBİ FRS finansal tablo hazırlayıcılarının ilişkili taraf işlemlerini değerlendirmesini kolaylaştırır.

Buna göre, iki iş ortaklığı katılımcısının bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşımları durumunda söz konusu katılımcılar ilişkili taraf değildir (TMS 24.11 (b)). Bir kilit yöneticinin, iki işletmede de ortak kilit yönetici pozisyonuna sahip olması, bu işletmeleri ilişkili taraf haline getirmez (TMS 24.11 (a)). Finansman sağlayanlar, sendikalar, kamu hizmet şirketleri, devlet makamları ve mercileri, ilişkili taraf tanımını karşılamadıkları sürece, ilişkili taraf olarak adlandırılmazlar (TMS 24.11 (c)). Bir işletmenin sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem

yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil de ilişkili şirket olarak tanımlanmaz (TMS 24.11 (d)).

3.28.3 Büyük Olmayan Şirketlerde Yapılması Gereken

Sunum ve Açıklamalar

BOBİ FRS uyarınca, büyük olmayan işletmeler, ilişkili taraf bakiyelerini finansal tablolarında göstermek zorunda değildir. BOBİ FRS 26.7.(mm) paragrafı, özü itibarıyla ilişkili şirketlerle yapılan işlemlerin, büyük olmayan işletmeler için de detaylı bir şekilde açıklanmasını istemektedir. TMS 24 uyarınca tüm işletmelerin ilişkili taraf işlemlerini açıklaması zorunludur.

3.28.4 Büyük İşletmelerde Yapılması Gereken Sunum ve Açıklamalar

BOBİ FRS 26.8 (b) ve 26.7 (mm) maddesi, büyük işletmelerin dipnotlarında ve finansal tablolarında açıklaması gereken bilgilere yer vermiştir. TMS 24’de ise 13 ve 24’üncü paragraflar arasında tüm işletmelerin yapması gereken açıklamalara, 25 ve 26’ıncı paragraflarda ise devletle ilgili ilişkili işletme olduğunda verilmesi gereken açıklamalara yer vermiştir. Bu açıklamalar uyarınca, BOBİ FRS’de yer almayan açıklama zorunlulukları aşağıdaki gibidir:

a) Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları arasındaki ilişkiler, aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın açıklanır. İşletme, ana ortaklığının ve eğer farklıysa nihai kontrol gücüne sahip tarafın adını açıklar (TMS 24.13).

b) İşletme, kilit yönetici personele ödenen ücretleri, çalışanlara sağlanan faydaların her kategorisi için ayrı ayrı dipnotlarda açıklar, BOBİ FRS 26.7 (ee)’e göre ise sadece ücret tutarı açıklanır.

c) Ayrı bir yönetim işletmesi tarafından sağlanan kilit yönetici personel hizmeti için işletme tarafından karşılanan tutarlar açıklanır (TMS 24.18A).

ç) TMS 24.18’de, ilişkili taraf işlemleri için detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

3.29 TFRS'DE YER ALAN AMA BOBİ FRS'DE YER ALMAYAN HÜKÜMLER

3.29.1 Hisse Bazlı Ödemeler

Hisse bazlı ödemeler, TFRS 2'de düzenlenmiş olmasına rağmen, BOBİ FRS'de yer verilmemiştir. Standardın amacı, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, muhasebeleştirilmesini ve ölçülmesini düzenlemektir (TFRS 2.1).

TFRS 2.7 uyarınca, işletme, hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetleri, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirir. Mal veya hizmetler özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilirse özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda muhasebeleştirilir.

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödemelerde, satın alınan mallar ve hizmetler teslim alındıkça, bu malların ve hizmetlerin bedeli gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Eğer, malların ve hizmetlerin bedelinin gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi mümkün değilse, söz konusu bedel özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri referans alınmak suretiyle dolaylı olarak ölçülebilir.

Çalışanların verdiği hizmetlerin bedeli, özkaynağa dayalı araçların gerçeğe uygun değeri referans alınarak ölçülür.

TFRS 2.30 uyarınca, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri söz konusu olduğunda işletme, alınan mal veya hizmetler ile üstlenilen yükümlülük tutarını, söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. İlgili yükümlülük ödenene kadar işletme, her bir raporlama dönemi sonunda ve ayrıca yükümlülüğün ödendiği tarihte, söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yeniden ölçer ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişikliği kâr veya zararda finansal tablolara alır.

Hem nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, hem de özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri, özellikle çalışanlarla yapılan anlaşmaların bir parçası ise ve sözleşmelerde hak ediş şartları mevcut ise, bu standardın hükümlerinin BOBİ FRS

kullanıcıları tarafından uygulanmaması, BOBİ FRS finansal tabloları ile TFRS finansal tabloları arasında önemli bir fark oluşturabilir.

3.29.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

BOBİ FRS’de satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler yer almamaktadır. TFRS 5 ise, satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları düzenlemektedir.

TFRS 5.1 uyarınca, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur. Durdurulan faaliyetlerin ise kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gerekir (TFRS 5.1 (a), (b)).

Bir varlığın veya elden çıkarılacak varlık gruplarının, satış amaçlı elde tutulan varlık grubu olarak sınıflandırılması için aşağıdaki şartların hepsinin gerçekleşmesi gereklidir (TFRS 5.6, 5.7):

- a) Varlığın kullanımdan ziyade, satış işlemi ile geri kazanılacak olması,
- b) Satılabilecek durumda olması,
- c) Satış olasılığının yüksek olması gereklidir. Bunun için, varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olmalıdır. Satışın 1 yıl içerisinde sonuçlandırılması beklenmelidir (TFRS 5.8).

TFRS 5.32 uyarınca, durdurulan faaliyet sınıflaması aşağıdaki şartlarda mümkündür:

Durdurulan faaliyet,

- a) Bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmıdır,
- b) Ayrı bir ana iş kolu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesidir.
- c) Ayrı bir ana iş kolu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının parçasıdır.

ç) Yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklık olup satışının 1 sene içerisinde gerçekleştirilmesi planlanmaktadır.

İşletmelerin, durdurulan faaliyetlerle ilgili sınıflamaları yapması, bazı durumlarda önemli bir yargı unsuru içerebilir. İşletmenin satış amacıyla elinde bulundurduğu her varlık grubu satış amacıyla elde bulundurulmuş varlık grubu olarak sınıflandırılırken, bu varlık grubuna ait nakit yaratan birimin kar veya zarar tablosuna etkisi, durdurulan faaliyet olarak sunulmayabilir. Bunun sebebi, ilgili nakit yaratan birimin, ayrı bir ana iş kolu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesi olmamasından kaynaklanabilir. Örnek vermek gerekirse, bir ana ortaklığın aynı faaliyet kolunda yer alan ve bir coğrafi bölgede hizmet veren iki bağlı ortaklığı varsa ve ana ortaklık yeniden yapılandırmaya gidip, bağlı ortaklıklarından bir tanesini satmayı planlıyorsa, bu satış işlemi bir durdurulan faaliyet olarak sınıflanmaz. Eğer iki bağlı ortaklığın da satışı planlanıyorsa, bu durumda, bu satış işlemi bir durdurulan faaliyettir, çünkü ana ortaklık bir coğrafi bölgedeki faaliyetlerine son verme kararı almıştır.

TFRS 5.33 uyarınca, durdurulan faaliyetlerin sürdürülen faaliyetlerden ayrı kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda vergi sonrası tek bir tutar olarak sunulması gereklidir. Bu sınıflamanın yapılması durumunda, karşılaştırmalı olarak verilen finansal bilgilerin de kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yeniden sınıflanması gereklidir.

Özellikle, durdurulan faaliyetlerin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda vergi sonrası kar veya zarar olarak ayrı gösterimi, BOBİ FRS ve TFRS arasındaki karlılığa ait finansal analizi etkileyebilecektir. Satış amacıyla elde tutulan varlık gruplarının, hem bilançoda kısa vadeli olarak ayrı gösterimi, hem de sınıflandırma sonrası BOBİ FRS'ye göre ölçüm farkları, iki standart arasında önemli bir farklılık yaratabilir.

3.29.3 Faaliyet Bölümleri

TFRS 8 Faaliyet bölümleri standardı, TFRS uygulayan halka açık işletmeler için geçerlidir (TFRS 8.2). Dolayısıyla, borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ve işlem görmesi için başvuruda bulunulmamış işletmeler, TFRS 8'i uygulamayabilirler. BOBİ FRS, KAYİK'lere uygulanmadığından, yani halka açık bir şirket BOBİ FRS

kullanamayacağından, TFRS 8'e benzer bir standart bölümlerin içerisinde yer almamaktadır.

TFRS 8 kapsamında işletmelerin faaliyet bölümlerini ayrı bir dipnotta açıklamaları gereklidir. Standart, faaliyet bölümlerini, hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği işletme faaliyetlerinde bulunan, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği, hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu kısımlar olarak tanımlamaktadır (TFRS 8.5).

TFRS 8, zorunlu tuttuğu dipnot açıklamaları ile beraber, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılmaktadır. Dolayısıyla, finansal tablo kullanıcılarının yatırım kararlarını verirken ihtiyaca uygun bilgiye ulaşmasını sağlamaktadır. Bu standardın getirdiği açıklamaların, en azından seçimlik hak olarak BOBİ FRS'de yer alması, BOBİ FRS'nin Kavramsal Çerçevesi içinde yer alan ihtiyaca uygun bilgi kavramını destekleyebilir.

3.29.4 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

TFRS 14'ün amacı, bir işletmenin, tabi olduğu tarife düzenlemesine göre belirlenen bir fiyattan veya tarifeden müşterilere mal veya hizmet sunduğunda, ortaya çıkan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine ilişkin finansal raporlama hükümlerini belirlemektir (TFRS 14.1).

Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi, diğer standartlar tarafından kayıtlara alınmayan ama tarife düzenleyicisi tarafından müşterilerden talep edilebilecek tarifenin belirlenmesinde dikkate alınması veya dikkate alınmasının beklenmesi nedeniyle ertelenmiş kabul edilen gider veya gelir bakiyesidir. Düzenlemeye dayalı erteleme hesapları aşağıdaki durumlarda kayıt altına alınabilir:

a) İşletmenin kabul edilebilir maliyetlerini (diğer bir ifadeyle düzenlenen tarifeye (veya tarifelerle) geri kazanımının amaçlandığı maliyetlerini) geri kazanmak için tarife düzenleyicisinin fiili veya beklenen eylemlerinin sonucu olarak gelecek dönemlerdeki tarifeleri artırma hakkının bulunması durumunda – borç bakiyesi (TFRS 14.B4),

b) Maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemlerinin kullanım dışı bırakılması ya da elden çıkarılmasından kaynaklanan ve gelecekteki tarifeler yoluyla geri kazanımı veya iptal edilmesi beklenen kazanç veya kayıplar – borç veya alacak bakiyesi (TFRS 14.B4),

c) İşletmenin kabul edilebilir maliyetlerinde olması gerekenin üzerinde gerçekleşen geri kazanım olması durumunda, gelecek dönemlerde tarife düzenleyicinin tarifeleri düşürmesinin beklenmesi durumunda – alacak bakiyesi (TFRS 14.B4),

d) Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin iskonto edilmeden veya tarife düzenleyicisi tarafından belirlenen faiz veya iskonto oranı kullanılmak suretiyle iskonto edilerek ölçülmesi (TFRS 14.B4).

TFRS 14.B5 paragrafı, işletmenin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri içinde finansal tablolara alabileceği maliyet türlerine aşağıdaki örnekleri vermiştir:

Miktar veya satın alma fiyatındaki değişkenlikler, onaylanmış yeşil enerji girişimleri, yatırımla doğrudan ilişkilendirilemeyen genel üretim giderleri, proje iptal maliyetleri, fırtına tahribat maliyetleri, borçlanma maliyetleri. Bu örneklerin düzenlemeye dayalı erteleme hesaplarında yer alabilmesi için tarife düzenleyicinin tarife belirleme kararlarında yer alması gerekir.

BOBİ FRS’de bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Tarifeye dayalı bir endüstride çalışan bir işletmenin, eğer BOBİ FRS uyguluyorsa bu standardı uygulaması ancak ve ancak bu konuda TFRS’deki rehberliği benimsemesi ile oluşabilir.

TFRS 14, TFRS’yi ilk kez uygulayan işletmelerin, istedikleri takdirde düzenlemeye dayalı erteleme hesaplarını, daha önce uyguladıkları raporlama çerçevesi uyarınca muhasebeleştirmelerine ve ölçmelerine izin vermektedir (TFRS 14.11). Ancak, düzenlemeye tabi erteleme hesabı kullanan işletmeler aşağıdaki sunum şartlarını yerine getirmek zorundadır:

a) Tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyeleri toplamı ve tüm düzenlemeye dayalı dayalı erteleme hesabı alacak bakiyeleri toplamını, finansal tablolarda ayrı kalemler olarak sunar (TFRS 14.20 (a)).

b) İşletmenin, finansal tablolarında kısa ve uzun vadeli ayrıştırmasını kullanması durumunda, düzenlemeye dayalı erteleme hesapları kısa ve uzun vade olarak sınıflanmaz. Bunun yerine, kısa ve uzun vadeli varlıklar ve yükümlülükler toplamından ayrı bir şekilde ve ayrı bir toplam olarak sunulurlar (TFRS 14.20 (b)).

c) İşletme, diğer kapsamlı gelire yansıtılan kalemlerle ilgili tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde raporlama döneminde meydana gelen net değişimi, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir bölümünde sunar (TFRS 14.22).

ç) İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde raporlama döneminde meydana gelen değişimlerin kar veya zarar tablosuna etkilerini, kar veya zarar tablosunda diğer kalemlerin toplamından ayrı bir toplam kalem olarak sunar. Bu yönüyle, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosundaki sunum şekli durdurulan faaliyetlerle ilgili sunum şekline benzemektedir (TFRS 14.23).

Yukarıdaki bilgilere ek olarak, gerçeğe uygun sunumun yapılabilmesi amacıyla, işletme, dipnotlarında, tarife düzenlemesinin yapısını ve tarife düzenlemesiyle ilişkili riskleri ve bu tarife düzenlemesinin işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkilerini açıklar (TFRS 14.27).

Tarife düzenlemesine göre belirlenen bir fiyattan veya tarifeden müşterilere mal veya hizmet sunan işletmeler, BOBİ FRS uyguladıklarında, kar veya zarar tablosu, diğer kapsamlı gelir tablosu ve bilançodaki sunumları, TFRS uygulayan işletmelerden önemli ölçüde farklı olabilir. Bu açıdan, BOBİ FRS uygulayan işletmelerin, bu konuda TFRS'deki sunum ve açıklama esaslarını dikkate almaları, her iki standart arasındaki farkı kapatacaktır.

3.29.5 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

BOBİ FRS, çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili bir standart düzenlememiştir. Kıdem tazminatı karşılığının Türkiye'de yürürlükte olan İş Kanununa göre muhasebeleştirilmesi, izin karşılıklarının ve prim karşılıklarının kapsam içerisinde yer aldığı BOBİ FRS 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar içerisinde düzenlenmiştir. Kıdem tazminatı karşılığının BOBİ FRS'ye ilk geçişte muhasebeleştirilmesi ve geçişte özel hükümleri ise BOBİ FRS 27.8'de hüküm altına alınmıştır.

TMS 19, çalışanlara sağlanan faydaları 4 bölümde incelemiştir. Aşağıda, bu bölümlerdeki muhasebeleştirme ve ölçme politikaları özet olarak verilmiştir:

a) Çalışanlara sağlanan kısa süreli faydalar:

12 aylık süre içerisinde verilen, ücret, prim, izin ücretleri ve parasal olarak verilmeyen yan hakları kapsar. Çalışanın hizmet verdiği süre içinde giderleştirilir. Ödenmeyen fayda yükümlülüğü iskonto edilmemiş tutarlar üzerinden ölçülür (TMS 19.11). İşletme, birikimli ücretli izinlerin beklenen maliyetlerini, raporlama dönemi sonu itibarıyla birikmiş kullanılmayan haklar dolayısıyla ödemeyi beklediği ek tutarlar olarak ölçer ve muhasebeleştirir (TMS 19.16). İşletmenin, çalışanlarına zımni ve hukuki kabulden doğan

bir kardan pay alma veya prim ödeme yükümlülüğü varsa, bu tutar beklenen tutar olarak ölçülür ve muhasebeleştirilir (TMS 19.19).

b) İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar:

Emeklilik faydaları (emekli olunca ödenen kıdem tazminatı dahil), işten ayrılma sonrası sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi faydaları kapsar. Tanımlanmış katkı payları ve tanımlanmış fayda planları olarak ikiye ayrılır.

Tanımlanmış katkı planlarında, işletme, çalışan işletmeye bir dönem boyunca hizmet sundukça, tanımlanmış katkı planına bu hizmet karşılığında yapması gereken katkı tutarlarını (Sosyal Güvenlik Kurumu Primleri, Bireysel Emeklilik Sistemi Primleri vb.) tahakkuk ettikçe giderleştirir (TMS 19.51).

Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesi için, öncelikle çalışanların cari veya önceki dönemlerdeki hizmetleri karşılığında hak kazandıkları faydanın işletmeye olan nihai maliyetini güvenilir bir şekilde tahmin etmek üzere aktüeryal bir tekniğin (öngörülen yükümlülük yönteminin) kullanılması gerekir. Daha sonrasında, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ve cari dönem hizmet maliyetini belirlemek amacıyla ilgili fayda iskonto edilir. Son olarak, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden indirilir. Hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan, cari dönem hizmet faaliyeti, net faiz ve geçmiş hizmet maliyetleri ile yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar kar veya zarar tablosunda, aktüeryal kayıp ve kazançlar ise diğer kapsamlı gelir tablosuna sınıflanır (TMS 19.57)

c) Uzun vadeli faydalar:

Kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler, jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar ve uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydaları kapsar.

TMS 19.155 paragrafı uyarınca, işletme, çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydaları, çalışanlara sağlanan işten ayrılma sonrası faydalarda uyguladığı muhasebe ilkelerine benzer şekilde muhasebeleştirir ve ölçer.

ç) İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar:

İşten ayrılırken ödenen tazminatları kapsar. İşletme, söz konusu faydalara ilişkin teklifini geri alamayacağı tarih ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalara ilişkin ödemeleri de içeren TMS 37 kapsamındaki yeniden yapılandırma maliyetlerini muhasebeleştirdiği tarihten erken olanında bir borç ve gider olarak

kayıtlarına alır (TMS 19.165). İşletme, söz konusu fayda 12 aydan kısa sürede yerine getirilecekse, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalardaki, 12 aydan uzun sürecekse, çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalardaki ölçüm yöntemlerini kullanır (TMS 19.169).

TFRS Yorum 14 TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi, işten ayrılma sonrası tanımlanmış bütün faydalara ve çalışanlara uzun vadeli olarak sağlanan diğer tanımlanmış faydalara uygulanmaktadır. Yorumun amacı, işten ayrılma sonrası tanımlanmış fayda planlarının ya da uzun vadeli olarak sağlanan diğer tanımlanmış fayda planlarının fonlaması için gerekli olan asgari fonlama koşullarını açıklamaktır. BOBİ FRS, çalışanlara sağlanan faydaları incelemediğinden, bu yorumdaki rehberlikle ilgili açıklamalara da yer vermemiştir.

BOBİ FRS’de çalışanlara sağlanan faydaların, sadece kıdem tazminatı yükümlülüğüne indirgenmesi, diğer çalışanlara sağlanan faydalara yönelik düzenleme yapılmamasına yol açmıştır. Dolayısıyla, işletmelerin bu boşluğu doldurmak için, TMS 19’daki rehberliğe başvurmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, BOBİ FRS’de uygulanan muhasebe politikaları ve finansal tablolar üzerine etkileri, TFRS’ye göre düzenlenen finansal tablolarla özellikle çalışan sayısı fazla olan işletmeler için (büyük işletmeler daha çok etkilenebilir) önemli derecede farklılık arz edebilir.

3.29.6 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama standardı, emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, söz konusu finansal tablolara uygulanmaktadır ve TMS 19’u tamamlayıcı özellik göstermektedir.

3.29.7 Hisse Başına Kazanç

TMS 33 Hisse başına kazanç standardı, hakla açık olan veya özkaynaklarını ve borçlanma araçlarını, borsa veya teşkilatlanmış piyasalarda ihraç etmek isteyen işletmeler için geçerlidir. Bu kriterlerin dışında kalan işletmelerin, bu standardı uygulamasına gerek yoktur. BOBİ FRS’de de bu konu ile ilgili herhangi bir düzenleme yoktur. Bunun sebebi, halka açık olan veya olmak için başvuran işletmelerin BOBİ FRS uygulamayacak olması olabilir.

Adi hisse başına kazanç, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zararının (pay), dönemin adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına (payda) bölünmesiyle hesaplanır (TMS 33.10). Hisse senetlerinin ağırlıklı ortalamasının hesaplaması, TMS 33 içerisinde 19'uncu ve 29'uncu paragraflarda detaylı incelenmiştir.

İşletme, kazancın hesaplanmasında, sürdürülen faaliyetlerden ana ortaklığın payına düşen kâr veya zararı ve ana ortaklığın payına düşen kar veya zararı ayrı ayrı kullanır ve her iki kazançla göre de hisse başına kazanç hesaplar. Bu kazancın hesaplanmasında, vergi sonrası imtiyazlı temettü tutarları, imtiyazlı hisse senetlerinin ödenmesinden kaynaklanan farklar, özkaynak olarak sınıflanan imtiyazlı hisse senetlerinin benzer etkileri düzeltilir (TMS 33.12).

İşletmenin, adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kar veya zarar ile adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen sürdürülen kar veya zararı sunması gereklidir. İşletmenin, bunun dışında, ayrıca sulandırılmış hisse başına kazancı da finansal tablolarında sunması gereklidir. Sulandırılmış hisse başına kazanç hesaplamasında, işletme, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kâr veya zarar ile ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısını, sulandırma etkisi olan potansiyel adi hisse senetlerinin etkilerine göre düzeltir (TMS 33.31).

BOBİ FRS 26.7 (nn) maddesi gereği, işletmelerin adi ve imtiyazlı paylar için ayrı ayrı gösterilmek şartıyla pay başına kâr ve kâr payı oranlarını dipnotlarında açıklaması zorunludur. Sulandırılmış hisse başına kazanç ile ilgili bir açıklama zorunluluğu ve adi hisse senedine başına kazancın hesaplaması ile ilgili (pay veya payda) dipnotlarda bir açıklama zorunluluğu bulunmamaktadır.

3.29.8 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları, TFRS Yorum 12'de düzenlenmiş olup, standardın amacı, kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarının, işletmeciler tarafından muhasebeleştirilmesini düzenlemektir (TFRS Yorum 12.4). Bu yorum, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda geçerlidir:

a) İmtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetleri kimin için vermesi gerektiğini ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesi durumunda ve (TFRS Yorum 12.5 (a))

b) İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıtaıyla, anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı kontrol etmesi durumunda (TFRS Yorum 12.5 (b)).

İşletmelerin, yaptıkları yatırımların ve verdikleri hizmetlerin, bu yorum kapsamında değerlendirilebilmesi için yukarıdaki şartları detaylı bir şekilde analiz etmeleri gerekmektedir. Bunun sonucunda işletme, imtiyazlı bir hizmet anlaşması sahibi olduğu sonucuna varırsa, özünde üç ana hizmeti kamuya sağladığı sonucuna ulaşır. Bunlar sırasıyla:

- a) Altyapı yatırımları için verilen inşaat hizmetleri,
- b) İmtiyaz süresince altyapıyla ilgili verilen işletme hizmetleri ve
- c) İmtiyaz süresince sağlanması gereken altyapıyı belirlenen hizmet verebilir düzeye çıkarmaya ilişkin hizmetleridir.

Bu durumda, imtiyaz sözleşmesi sahibi olan işletme, yaptığı altyapı yatırımlarını maddi duran varlık olarak değil de, sözleşmenin şartlarına istinaden aşağıdaki kalemlerde muhasebeleştirir:

a) İşletmecinin sözleşme süresi boyunca önceden belirlenen nakit veya başka bir finansal varlığı almak için koşulsuz hakkı olduğu durumlarda finansal varlık olarak (kamu zamanı belli ödemeleri taahhüt etmişse),

b) İşletmecinin geleceğe ait nakit akımlarının belirlenmediği, yani altyapı varlığının kullanımına göre değişen nakit akımlarının olduğu durumlarda maddi olmayan duran varlık olarak (doğalgaz dağıtım kuruluşları iyi bir örnek olabilir, kamunun garantisi yoktur, dağıtım bedeli yoluyla yani işletme bedeliyle kazanç sağlanır),

c) İşletmecinin kazancının bir kısmının finansal bir varlık diğer bir kısmının da maddi olmayan duran bir varlık vasıtasıyla sağlandığı durumlarda hem maddi olmayan duran varlık, hem de finansal varlık olarak (köprü ve otoban yatırımlarında, kazancın işletim bedeli yoluyla ve kamunun taahhüt ettiği ödeme bedelleriyle sağlanması).

Türkiye’de özellikle kamu-özel iş birliğiyle hazırlanan projelerin çoğalması, söz konusu standardı önemli kılmaktadır. Kamu-özel işbirliğiyle yapılan projelere, enerji dağıtım şirketleri, köprü ve otoyol yapımını üstlenen ve işleten şirketler, şehir hastaneleri örnek olarak gösterilebilir. BOBİ FRS, imtiyazlı hizmet anlaşmalarını düzenlememiştir, bu yüzden, imtiyaz kapsamında yapılan yatırımlar, işletmeler tarafından maddi duran varlıklarında takip edilebilir. Söz konusu takip, işletmenin inşaat sözleşmesinden doğan

gelirlerini yok saydığı için işletmeyi inşaat döneminde zarar ettirmekte, öte yandan işletmenin işletim hizmeti verdiği dönemde ise işletmenin karını olduğundan yüksek göstermektedir.

Farkı daha iyi anlatabilmek için, UFRS Yorum 12’de yer alan Uygulama Örnekleri, Örnek 2’ten faydalanılabilir.

Örnekte kullanılan veriler aşağıdaki gibidir:

- Bir işletme, kamudan yap, işlet, devret modeli ile otoyol yapım işi almış ve otoyolun inşaatını bitirdikten sonra otoyol işletmesinden kazanç sağlamayı hedeflemektedir. Otoyolun inşaatı iki sene içerisinde sona erecektir ve toplam inşaat maliyeti her sene başına 500 TL hesaplanmıştır.
- Otoyol kullanıcılarından tahsil edilecek kullanım ücreti, düzenleyici tarafından belirlenmektedir ve yıllık 400 TL tahsilat öngörülmektedir.
- İşletme, 5 sene boyunca imtiyaz hakkına sahiptir.
- İnşaat harcamalarının tamamı özkaynaklardan finanse edilecektir.
- Faaliyet giderleri her sene için 10 TL hesaplanmaktadır.
- İşletme, inşaat işlerinden yüzde 5 brüt kar payı hedeflemektedir. Birinci ve ikinci sene için, işletmenin teorik inşaat hasılatı $(500 \times 1,05)$ 525 TL’dir.

TFRS Yorum 12 uyarınca, işletmenin kar veya zarar tablosundaki ve finansal durum tablosundaki durumu aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 3.32 TFRS Yorum 12’ye göre kar veya zarar tablosu

Yıllar	1	2	3	4	5	Toplam
İnşaat Hasılatı	525	525	--	--	--	1.050
İşletim Hasılatı	--	--	400	400	400	1.200
İnşaat Maliyeti	(500)	(500)	--	--	--	(1.000)
İşletim Maliyetleri	--	--	(10)	(10)	(10)	(30)
Amortisman giderleri	--	--	(350)	(350)	(350)	(1.050)
Net Kar	25	25	40	40	40	170

Tablo 3.33 TFRS Yorum 12'ye göre finansal durum tablosu

Yıl Sonu	1	2	3	4	5
Maddi olmayan duran varlıklar (a)	525	1.050	700	350	--
Nakit	(500)	(1.000)	(610)	(220)	170
Net Varlıklar	25	50	90	130	170

(a) TFRS Yorum 12'ye göre, işletmenin altyapı yatırımı, işletmeye otoyolu kullanan yolculara geçiş ücreti uygulayabilme imtiyazı sağlamaktadır. Bu durum, aslında yapılan altyapı yatırımının gerçeğe uygun değerinin, işletmeye tanınan imtiyaz hakkı ile eşdeğer olması durumunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla, işletme aşağıdaki kaydı muhasebeleştirir.

	Borç	Alacak
Maddi olmayan duran varlıklar (İmtiyaz hakkı)	525	
İnşaat geliri (İmtiyaz hakkının muhasebeleştirilmesi)		525 (500 * 1,05)

BOBİ FRS'ye TFRS Yorum 12'deki rehberliği kullanmayan ve Vergi Usul Kanununda (VUK) izlenen muhasebe politikalarını izleyen, imtiyaz sözleşmesine sahip bir işletmenin muhasebeleştirme sonrası sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.34 BOBİ FRS'ye göre kar veya zarar tablosu

Yıllar	1	2	3	4	5	Toplam
İnşaat Hasılatı	--	--	--	--	--	--
İşletim Hasılatı	--	--	400	400	400	1.200
İnşaat Maliyeti	--	--	--	--	--	--
İşletim Maliyetleri	--	--	(10)	(10)	(10)	(30)
Amortisman giderleri	--	--	(333)	(334)	(333)	(1.000)
Net Kar	--	--	57	56	57	170

Tablo 3.35 BOBİ FRS'ye göre finansal durum tablosu

Yıl Sonu	1	2	3	4	5
Maddi duran varlıklar	500	1.000	667	333	--
Nakit	(500)	(1.000)	(610)	(220)	170
Net Varlıklar	--	--	57	113	170

İki muhasebe standardının sonuçları karşılaştırıldığında, 5 senelik toplam karın aynı olduğu; ancak dönemler itibarıyla kar veya zarar sonuçlarının birbirinden önemli ölçüde

farklılaştığı gözükmemektedir. TFRS’de hasılat sonuçları, inşaat gelirleri ve işletim gelirleri olarak iki kategoride toplanmışken, BOBİ FRS’de, VUK’daki muhasebe politikalarını uygulayan işletme, gelirleri inşaat döneminin sonrasında sadece işletme gelirleri olarak kayıtlara almaktadır. İşlemin içeriği incelendiğinde, imtiyaz sözleşmesi ile işletme hem inşaat hizmeti, hem de işletim hizmeti verdiğinden, TFRS Yorum 12’deki uygulamanın işlemin özünü daha iyi yansıttığı gözükmemektedir. Dolayısıyla, BOBİ FRS uygulayan işletmelerin daha karmaşık olmasına ve VUK uygulamalarından farklı olmasına rağmen, TFRS Yorum 12’deki rehberliği takip etmeleri gerçeğe uygun sunumun gerçekleşmesini sağlayacaktır.

TMS Yorum 29, imtiyazlı hizmet anlaşmaları ile ilgili verilmesi gereken açıklamaları düzenlemektedir.

3.29.9 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı

TFRS Yorum 17, dağıtılacak temettünün ne zaman borç olarak muhasebeleştirileceği, nakit dışı varlık olarak dağıtılacak temettünün nasıl ölçüleceği, dağıtım durumunda, dağıtılan varlıkların defter değeri ile temettünün defter değeri arasında oluşan farkın nasıl muhasebeleştirileceği konularını düzenlemektedir. BOBİ FRS’de bu konu ile ilgili ayrı bir standart veya yorum yer almamakla birlikte, BOBİ FRS 9.72 maddesi nakit dışı varlıkların ortaklara dağıtılmasını düzenlemiştir.

TFRS Yorum 17’nin, temelde getirdiği 3 düzenleme aşağıdaki gibidir:

a) Temettü borcu, dağıtılmasına karar verilen temettünün uygun şekilde onaylandığı ve ödenip ödenmeyeceği konusunun bundan sonra işletmenin isteğine bağlı olmadığı durumlarda muhasebeleştirilir (TFRS Yorum 17.10).

b) Nakit dışı varlıkların ortaklara dağıtımını konu edinen temettü borcu, ilgili varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür (TFRS Yorum 17.11).

c) Dağıtım durumunda, dağıtılan varlıkların defter değeri ile temettü borcunun defter değeri arasında fark oluşması durumunda, sözü edilen bu fark kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilir (TFRS Yorum 17.14).

BOBİ FRS 9.72 maddesi ile benzerdir.

TFRS Yorum 17’de, 14 ile 17 paragrafı arasında, verilmesi gereken açıklamalara yer vermiştir.

3.29.10 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesine Dair Kayıtlara Alma ve Ölçüm

TFRS Yorum 19, finansal borç koşullarının yeniden görüşüldüğü ve yapılan görüşme çerçevesinde finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla borçlu işletmenin alacaklı tarafa özkaynağa dayalı finansal araç ihraç ettiği durumlarda, özkaynağa dayalı finansal araç ihraç eden (borçlu) işletme tarafından yapılması gereken muhasebe işlemlerini düzenlemektedir.

Bu yorum kapsamında, işletme, finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla, ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçları ilk kez muhasebeleştirilmesi durumunda, güvenilir bir şekilde tespit edilebildiği sürece, bu araçları gerçeğe uygun değerinden ölçer. Özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, özkaynak araçları, ortadan kalkan finansal yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yansıtacak şekilde ölçülür (TFRS Yorum 19.6, 19.7).

Ortadan kalkan finansal yükümlülüğün (ya da finansal yükümlülüğün bir kısmının) defter değeri ile ödenen bedel arasındaki fark, TFRS 9'un 3.3.3 paragrafı uyarınca kâr veya zararda finansal tablolara alınır (TFRS Yorum 19.9).

BOBİ FRS'de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. İşletmelerin, TFRS ile uygulama farklılığına düşmemeleri için TFRS Yorum 19'daki düzenlemeleri kullanmaları önerilmektedir.

3.29.11 Açık İşletme Madeni Üretim Aşaması Dekapaj Maliyetleri

TFRS Yorum 20, açık işletme madenciliği çalışmalarında madenin üretim aşaması boyunca katlanılan atık kaldırma maliyetlerine (üretim dekapaj maliyetleri) uygulanır.

Dekapaj çalışması varlığı, işletmenin ekonomik faydayı elde etmesinin muhtemel olması, cevher yatağının erişimi kolaylaşan kısmını tanımlayabilmesi ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülmesi durumunda kayıtlara alınır (TFRS Yorum 20.9).

Dekapaj çalışması varlığı, başka bir varlığın parçası olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda, parçası olan varlığın maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak

sınıflanması dekapaj çalışması varlığının da sınıfını belirleyecektir (TFRS Yorum 20.10, 20.11).

İşletme dekapaj çalışması varlığını, başlangıçta direkt katlanılan maliyetler ve doğrudan ilişkilendirilebilir genel üretim maliyetlerinin toplamı üzerinden ölçer (TFRS Yorum 20.12). Dekapaj çalışması varlığı, ilk muhasebeleştirmeden sonra, parçası olduğu mevcut varlıkla aynı şekilde, maliyetinden ya da yeniden değerlendirilmiş tutarından itfa veya amortisman tutarının ve değer düşüklüğü zararlarının çıkarılması sonucunda bulunan tutar üzerinden izlenir (TFRS Yorum 20.14).

Dekapaj çalışması varlıklarının muhasebeleştirilmesi, BOBİ FRS 8.6 maddesinde Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi standardı içerisinde ele alınmıştır. BOBİ FRS 8’de konu basit bir şekilde işlendiğinden, BOBİ FRS kullanıcılarının TFRS Yorum 20’deki maddeleri kapsam, kayıtlara alma ve ölçüm esnasında dikkate almaları yerinde olacaktır.

3.29.12 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü

TFRS 13 standardı, TFRS’ler içerisinde yer alan “gerçeğe uygun değer” tanımı ile ilgili düzenlenmiş, özellikli bir standarttır. BOBİ FRS içerisinde, gerçeğe uygun değer ile ilgili ayrı bir standart yer almamaktadır. Bunun yerine, EK-9 Tanımlar bölümünde, Kavramsal Çerçeve’nin yer aldığı 1.36 maddesinde ve BOBİ FRS 9.27, 9.28, 9.29, 9.30, 9.31 maddesinde gerçeğe uygun değer hükümlerine yer verilmiştir. Aşağıdaki tabloda, BOBİ FRS’de yer almayan ama TFRS 13’de detaylı açıklanan gerçeğe uygun değer tanımına ait bilgilere yer verilmiştir:

Tablo 3.36 Gerçeğe uygun değer ölçümünün TFRS 13’e ve BOBİ FRS’ye göre farklılıkları

Bölüm	BOBİ FRS	TFRS 13
Finansal varlıklar	Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında, bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek durumu ifade eder. BOBİ FRS’de işlemin gerçekleştiği piyasaya (asıl veya en avantajlı), olağan işlem vurgusuna, piyasa katılımcılarının varsayımlarına veya fiyatın hangi fiyat olduğuna (çıkış fiyatı) ve taşıma maliyetlerine atıfta bulunulmamıştır.	a) Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanır (TFRS 13.9). Olağan işlem: b) Olağan bir işlem, zorunlu bir tasfiye veya satış işlemi değildir. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, işletmenin süreklilik kavramına uygun hareket edeceği varsayılır. c) Piyasa katılımcıları ölçüm tarihinde varlığı fiyatlandırırken, varlığın durumu ve konumu ile, varlığın satışına veya kullanımına ilişkin sınırlamaları dikkate almalıdır (TFRS 13.11). İşlemin gerçekleştiği piyasa: ç) Varlığın satışına veya borcun devrine ilişkin işlemin varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada ya da asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır (TFRS 13.16). Asıl piyasa, varlığın ve borcun en yüksek hacimde ve seviyede işlem gördüğü piyasadır. En avantajlı piyasa ise işlem maliyetleri ve taşıma maliyetleri dikkate alındıktan sonra, varlığın satışından elde edilen tutarı en üst seviyeye yükselten tutardır. Asıl piyasa olduğu sürece, en avantajlı piyasanın fiyatı dikkate alınmaz. Piyasa katılımcıları: d) Piyasa katılımcılarının en fazla ekonomik fayda sağlamayı düşünerek hareket ettikleri varsayılır (TFRS 13.22). Piyasa katılımcıları, TFRS 13 Ek A bölümünde tanımlandığı üzere, birbirinden bağımsız (ilişkili şirket olmayan), olağan ve alışlagelmiş bir çabayla bilgi sahibi, işlem yapabilecek ve işlem yapmaya istekli alıcı ve satıcılardan oluşur. Fiyat:

Bölüm	BOBİ FRS	TFRS 13
		e) Mevcut piyasa koşullarında ölçüm tarihinde asıl (ya da en avantajlı) piyasada olağan bir işlemdeki çıkış fiyatıdır (TFRS 13.24). Varlık veya borca ilişkin karşılıklı bir işlemle, bir varlık edinilirken veya bir borç üstlenilirken, işlem fiyatı varlığın edinilmesinde ödenecek veya borcun üstlenilmesinde alınacak fiyattır (giriş fiyatı). Bunun aksine, varlığın veya borcun gerçeğe uygun değeri, varlığın satışından elde edilecek veya borcun devrinde ödenecek fiyattır (çıkış fiyatı) (TFRS 13.57). Taşıma maliyetleri: f) Varlığın bulunduğu konumun o varlığın özelliği olması durumunda (tarımsal ürünlerin bölgeleri), asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki fiyatı ve gerçeğe uygun değeri, varlığın mevcut konumundan bu piyasaya taşınırken katlanılan maliyetlere göre düzeltilir (TFRS 13.26). Ancak, gerçeğe uygun değer işlem maliyetlerini içermez.
Finansal olmayan varlıklar	Tanımlanmamıştır.	Yukarıdaki kriterlere ilave olarak: Piyasa katılımcısının bu varlığı en iyi ve en üst seviyede kullanarak veya bu şekilde kullanacak başka bir piyasa katılımcısına satarak ekonomik fayda sağlayabileceği dikkate alınır (TFRS 13.27). İşletmenin, kendine özgü varsayımları ve varlığı kullanım şeklini varsayımlara dahil edilmez. En iyi ve en üst seviyede kullanım, varlığın fiziki olarak mümkün olan en iyi, yasalara uygun ve finansal açıdan en elverişli kullanımı olarak kabul edilir. - Fiziki kullanım: Satılacak binanın konumu ve büyüklüğü olabilir. - Yasalara uygun: Varlığın kullanımı için yasal sınırlamaların göz önünde bulundurulması. Yapı kullanım izin belgesi, imar izni vb. - Finansal açıdan elverişli: Piyasa katılımcılarının bu yatırımdan beklenen düzeyde gelir ve nakit akımı elde edilmesi. İşletme, varlığı farklı şekilde kullansa bile, piyasa katılımcılarının bakışı önemlidir. - Varlığın diğer varlıklarla birlikte grup olarak kullanılması piyasa katılımcıları için azami değer sağlıyorsa, bu kullanım tercih edilebilir.

Bölüm	BOBİ FRS	TFRS 13
İşletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal araçlarına ve borçları	Yoktur.	Finansal veya finansal olmayan borcun veya işletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal aracın ölçüm tarihinde piyasa katılımcısına devredildiğini varsayar. Borç alacaklıya ödenmemiş ya da sonlandırılmamış olmalıdır. İşletmenin, kendi özkaynağına dayalı finansal araç, ödenmemiş olarak kalmalı ve devralan piyasa katılımcısı finansal araç ile ilgili hakları ve sorumlulukları üstleniyor olmalıdır (TFRS 13.34). İşletmenin kendi özkaynağına dayalı özdeş veya benzer finansal aracın ya da borcun devrine ilişkin kotasyon fiyatı bulunmadığında, bu finansal aracın veya borcun gerçeğe uygun değeri, ölçüm tarihinde özdeş kalemi varlık olarak elinde tutan bir piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçülür (TFRS 13.37). Eğer özdeş kalem bulunamıyorsa, özkaynak üzerindeki hakkı ihraç eden veya borçlu konumda olan bir piyasa katılımcısının bakış açısıyla değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülür (TFRS 13.40). Dolayısıyla, borcun sahibi kredi itibarını gerçeğe uygun değer hesabında dikkate alır.
Finansal borç	Tanımlanmamıştır.	Bir borcun gerçeğe uygun değeri yerine getirmeme riskinin etkisini yansıtır. Yerine getirmeme riski, işletmenin kendi kredi riskini kapsamakla birlikte, bu riskle sınırlı olmayabilir (TFRS 13.42). Dikkate alınması gereken ilave faktörler, nakit olarak ödenme yükümlülüğü mü, yoksa mal ve hizmet vasıtasıyla ödenme yükümlülüğü olup olmadığı ve borçla ilgili kredi değerliliğinde artış sağlayan şartlardır. Bu şartların içerisine, borçla ilgili olarak başka işletmelerden alınan teminatlar dahil edilmez.
Değerleme yöntemleri	BOBİ FRS 9.27 paragrafı da, değerlendirme yöntemlerinde TFRS 13'deki hiyerarşiyi benimsemektedir.	İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için yeterli verinin bulunduğu ve koşullara uygun olan, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerlendirme yöntemlerini kullanır (TFRS 13.61).
Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi	BOBİ FRS 9.27 paragrafı da, değerlendirme yöntemlerinde TFRS 13'deki hiyerarşiyi benimsemektedir.	TFRS 9'da yer alan gerçeğe uygun değer hiyerarşisi aşağıdaki gibidir: Seviye 1 girdileri: İşletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları (TFRS 13.76). Kotasyon fiyatında herhangi bir şekilde düzeltme ihtiyacı duyulursa, daha düşük bir seviyede gerçeğe uygun değer ölçümü meydana gelir.

Bölüm	BOBİ FRS	TFRS 13
		Seviye 2 girdileri: Varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdileri ifade eder (TFRS 13.81). Seviye 3 girdileri: Varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdileri ifade eder. İşletmelerin, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde bu hiyerarşiyi takip etmesi zorunludur.
Varlığın veya borcun faaliyet hacminde veya seviyesinde önemli ölçüde azalma olduğu durumlar	Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal araçların faal bir piyasada kote edilmiş bir piyasa fiyatı bulunmuyor ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, gerçeğe uygun değerden ölçümüne son verilir. Güvenilir bir biçimde ölçülebildiği en son tarihteki defter değeri, söz konusu varlığın yeni maliyetini oluşturur (BOBİ FRS 9.30).	TFRS 13’de gerçeğe uygun değer ölçülememesine yönelik bir istisna mevcut değildir. TFRS 13.B39, böyle durumlarda piyasa katılımcılarının bir varlığın veya borcun nakit akışlarıyla ilgili belirsizliği ortadan kaldırmak üzere talep edecekleri bedeli yansıtan risk primi dahil olmak üzere uygun risk düzeltmelerini gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılmasını istemektedir. Yine aynı madde uyarınca, uygun risk düzeltmesinin belirlenmesi zor olsa dahi, zorluk derecesi risk düzeltmesini ölçüme dahil etmemek için tek başına yeterli bir neden değildir. TFRS 13.B41 paragrafı ise, bir varlığın veya borcun faaliyet hacminde veya seviyesinde önemli düzeyde azalma olsa dahi, gerçeğe uygun değer ölçüm amacı değişmemesi gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla, TFRS 13’ü referans alan tüm gerçeğe uygun değer ölçümleri, işletmeler açısından belirsizlik yüksek olsa da, zorluk derecesi yüksek olsa da yapılmalıdır. Bu konu, BOBİ FRS ile önemli bir farklılık oluşturmaktadır.
Açıklamalar	BOBİ FRS 26.7 (o), finansal araçlarla ilgili değerleme tekniği kullanıldıysa gerçeğe uygun değer açıklaması istemektedir ama açıklama hükümleri çok kısıtlıdır.	TFRS 13’de yer alan açıklama maddeleri uyarınca, işletme ilk muhasebeleştirmeden sonraki tüm raporlama dönemlerinde, tekrar eden, tekrar etmeyen tüm gerçeğe uygun değer ölçümlerini, gerçeğe uygun değer hiyerarşisini, seviyeler arasındaki geçişleri, sebeplerini ve yeni değerleme yöntemlerini açıklar. Seviye 3 ile değerlendirilen kalemlerin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir etkileri ve açılış kapanış mutabakatı ile Seviye 3 ile ilgili detaylı açıklamalarda bulunur.

3.30 TFRS ve BOBİ FRS'deki Farklılıkların Özeti

BOBİ FRS ile TFRS'deki standartların ve yorumların birebir karşılaştırmasını kapsayan içerik analizi sonucunda, 10 tane TFRS standardının ve 4 tane TFRS / TMS Yorumunun BOBİ FRS tarafından düzenlenmediği gözükmemektedir. Düzenlenmeyen standartlar içerisinde yer alan TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları ile ilgili ilişkili taraf tanımına standardın ekinde yer alan “Tanımlar” bölümünde yer verilmiş, ayrı bir bölüm açılmasına gerek duyulmamıştır. Yine düzenlenmeyen bir standart olarak yer alan TMS 33 Hisse Başına Kazanç standardı ile ilgili BOBİ FRS Bölüm 26'da sahip olunan paylarının niteliklerine ait bazı zorunlu açıklamalara değinilmiş, dipnotlarda hisse başına kar ve kar payı oranlarının belirtilmesi istenmiştir. Ancak, hisse başına karın nasıl hesaplanacağı ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.

İçerik analizinin ikinci aşamasında, finansal tabloların hazırlanmasını etkileyecek toplamda 160 farka rastlanmıştır. Bu farkların önemi, farkların etkilediği veya etkilemediği sektörlerle göre farklılık gösterebilir. Ancak, genel olarak BOBİ FRS kullanıcılarının karar almalarında belirleyici olduğu düşünülmektedir.

Aşağıdaki tabloda, bu farkların düzeltme etkisi bazında çeşitlerine değinilmiştir. Bazı farklılıkların hem düzeltme kaydı etkisi, hem de sınıflandırma ve sunum etkisi bulunmaktadır. Aşağıdaki özet tablonun hazırlanmasında, BOBİ FRS ile TFRS arasındaki açıklama ve dipnot farklılıkları dikkate alınmamıştır. Bunun sebebi, açıklama zorunluluklarının, TFRS'de gerçeğe uygun sunumun ve ihtiyaca uygun bilginin sağlanması açısından, BOBİ FRS'ye göre önemli ölçüde fazla olmasıdır.

Tablo 3.37 TFRS ve BOBİ FRS arasındaki finansal tablo düzeltme etkisi bazında farklılıklar

Düzeltilme Etkisi Çeşidi	Sayı
Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	118
Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	36
Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler, Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	6
Toplam	160

Konu bazında değerlendirildiğinde, tablo aşağıdaki şekilde ortaya çıkmaktadır:

Tablo 3.38 TFRS ve BOBİ FRS arasındaki konu bazında farklılıklar

Konular	Fark Sayısı
Hasılat	17
Finansal Durum Tablosu Sınıflamaları	14
Kiralamalar	13
Standartların İlk Uygulaması	12
İş Birleşmesi	11
Konsolidasyon	11
Kar veya Zarar Tablosu Sınıflamaları	9
Karşılıklar	6
Ertelenmiş Vergi	5
Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü	5
Gerçeğe Uygun Değer	5
İştiraklerdeki Yatırımlar	4
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	3
Devlet Teşvikleri	3
Finansal Varlıklar	3
Maddi Duran Varlıklar	3
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3
Stoklar	3
Yabancı Para İşlemleri	3
Borçlanma Maliyetleri	2
Finansal Varlık ve Yükümlülükler	2
Finansal Yükümlülükler	2
İlişkili Şirketler	2
Maddi Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
Maddi Varlıklar / Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2
Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri	1
Arama ve Değerlendirme Varlıkları	1
Durdurulan Faaliyetler	1
Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	1
Ertelenmiş Vergi / Cari Dönem Vergi	1
Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	1
Hisse Başına Kazanç	1
Hisse Bazlı Ödemeler	1
İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	1
Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler	1
Nakit Akım Tablosu	1
Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	1

Konular	Fark Sayısı
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	1
Tarımsal Faaliyetler	1
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Raporlama	1
Toplam	160

Konu bazında farklar incelendiğinde, iki standart arasında beş veya beşin üzerinde farkın bulunduğu konular, hasılat, finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu sınıflamaları, kiralamalar, standartların ilk uygulamasındaki muafiyetler, konsolidasyon, iş birleşmesi, karşılıklar, ertelenmiş vergi, finansal olmayan varlıklardaki değer düşüklüğü ve gerçeğe uygun değerdir. Parasal olmayan kalemlerin ve finansal araçların hepsine bir bütün olarak bakıldığında farkların bu bölümlerde de beşin üzerinden olduğu gözükcektir.

Farkların sebepleri incelendiğinde bir diğer bulgu, BOBİ FRS'nin sade ve anlaşılabilir olma amacı altında, TFRS'nin standartlar içerisinde düzenlemiş olduğu bir çok işlem ve olay için BOBİ FRS'de herhangi bir rehberliğin bulunmamasıdır. İçerik analizi sonucunda bulunan 160 tane farkın 59 tanesi, farka sebep olan işlem ve olayla ilgili BOBİ FRS'de herhangi bir düzenleme bulunmamasından kaynaklanmaktadır.

BOBİ FRS'nin en önemli amaçlarından biri ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgiyi TFRS'ye göre daha az maliyet ve çabaya katlanarak elde etmektir. Bu amaca hizmet etmek için ölçüm modeli olarak, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda ve gerçeğe uygun değer elde edilmesi için aşırı bir çaba ve maliyete katlanılması söz konusu olduğunda tarihsel maliyet yönteminin kullanılmasını teşvik etmektedir. Yapılan içerik analizi sonucunda, toplam 11 standartta gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili bu sebeplerden ötürü istisnaya rastlanmıştır. Bu standartlarda, toplam 17 işlem ve olayda istisna kavramı kullanılmış olup, 14 işlemde güvenilir olmama istisnası, 3 işlemde ise aşırı maliyet ve çaba istisnası mevcuttur. Aynı işlem ve olaylarla ilgili olarak, TFRS'de ise sadece 5 tane istisna maddesi mevcuttur. BOBİ FRS'de ayrıca hakkında hiç tanımlama bulunmayan piyasa fiyatları ifadesi toplam 1 olayda ölçüm kriteri olarak belirlenmiştir.

Aşağıdaki standartlarda yer alan gerçeğe uygun değer istisnası ile ilgili olarak hazırlanmış tabloya ulaşabilirsiniz.

Tablo 3.39 BOBİ FRS’de Gerçeğe Uygun Değer İstisnası İşlem Bazında Sayısı

Gerçeğe uygun değer istisnaları	Güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa	Piyasa fiyatları ifadesi	Aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa	TFRS istisnası
Bölüm 5 Hasılat	3	--	--	Yoktur.
Bölüm 6 Stoklar	1	--	--	Yoktur
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler - Canlı Varlıklar	--	--	1	Güvenilir bir şekilde ölçülememe istisnası
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	2	--	--	Yoktur
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	1	--	--	Yoktur
Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	1	--	--	Yoktur
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	1	1	--	Takas işlemlerindeki hükümler aynıdır.
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	--	--	2	Takas işlemlerinde istisna vardır. BOBİ FRS’de takas düzenlenmemiştir. TFRS’de güvenilir bir şekilde ölçülememe istisnası vardır.
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	--	--	Takas işlemlerindeki hükümler aynıdır. Gerçeğe uygun değer ancak aktif bir piyasa varsa mümkündür.
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	3	--	--	Koşullu borçların gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülmelidir.
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	1	--	--	Yoktur
Toplam	14	1	3	

“Ek A TFRS ve BOBİ FRS Arasındaki Farklılıkların Detaylı Karşılaştırılması” bölümünde, konu bazında iki standart arasındaki uygulama farklarının özetine yer verilmiştir. Söz konusu farkların tespit edildiği konular için, Bölüm 3’de konuların etraflıca değerlendirildiği bölümlere referans verilmiş, Ek A ile Bölüm 3 arasındaki bağlantı güçlendirilmiştir.

BÖLÜM 4. FİNANSAL ANALİZ

4.1 FİNANSAL ANALİZİN TANIMI VE ÖNEMİ

Finansal tablolar analizi, bir firmanın finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal yönden gelişmesini değerlendirebilmek ve o firma ile geleceğe yönelik tahminlerde bulunabilmek için, finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zaman içerisinde gösterdiği eğilimlerin incelenmesi olarak açıklanabilir.

Finansal tablolar analizi sonucunda, işletmenin borç ödeme gücü tespit edilmekte, bu gücün gelecekte ne kadar devam edebileceği ihtimali değerlendirilmekte, faaliyet sonuçları geçmiş sonuçları ile ve sektördeki diğer işletmelerin sonuçları ile karşılaştırılmakta ve bugünün sonuçlarından yola çıkılarak ileriye yönelik olarak tahminlerde bulunmaktadır (Altuğ, 2010). Bu açıdan finansal analiz işletmenin bugünkü durumunun değerlendirilmesi ve ileriye yönelik tahminlerde bulunulabilmesi için önem arz etmektedir.

TFRS Kavramsal Çerçeve, finansal raporlamanın amacını, finansal tablo kullanıcılarına, işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak tanımlamıştır. Finansal tablo kullanıcıları ise, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kredi verenlerdir.

Mevcut yatırımcılar, işletmenin yürürlükteki ortakları olup, işletmenin finansal performansını değerlendirmek ve yatırımlarının karşılığını kar payı veya hisselerinin yeniden satışı yoluyla kazanabileceklerinden emin olmak istemektedirler.

Potansiyel yatırımcılar, işletmeye yatırım yapmayı planlayan ama öncesinde işletmenin finansal durumu ve performansını inceleyerek nakit girişi yaratma potansiyelini değerlendirmek isteyen yatırımcılardır. Bu yatırımcılar, işletmenin hisselerini, eğer halka açıksa halka açık teşkilatlanmış piyasalardan alabilecekleri gibi, doğrudan mevcut yatırımcılardan da elde edebilirler.

Borç verenler, genelde işletmeye mal ve hizmet sağlayan tedarikçilerden oluşmaktadır. Bu firmalar, sattıkları mal ve hizmetin karşılığını tahsil edebileceklerinden emin olmak isterler, bu açıdan işletmenin borç çevirme kapasitesini değerlendirirler. Diğer kredi verenler ise genelde finans kuruluşlarından oluşmaktadır. Finans kuruluşları, genellikle

işletmenin yatırımlarını finanse etmek amacına hizmet ederler, bu açıdan kredi verdikleri yatırımların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve ileride işletmenin borç çevirme ve net nakit girişi yaratabilme potansiyelini değerlendirirler.

İşletme yönetimi, yukarıda bahsedilen finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin kaynaklarının kullanımına yönelik sorumluluklarını ne ölçüde etkin ve verimli yerine getirdiğine dair hesap vermekle yükümlüdür. Finansal analiz yöntemleri de, işletme yönetiminin sorumluluklarını raporlamada önemli bir araç görevi görür. Örnek vermek gerekirse, müşterilerinin taleplerine hızlı cevap vermeyi hedefleyen bir işletme, stok devir hızını ölçerek elindeki kaynakları ne kadar verimli kullandığını gözlemleyebilir. Dışarıdan finansman sağlayan bir işletme yönetimi ise dış finansman sağlayıcıların sözleşmelerde belirttikleri veya takip ettikleri karlılık ve faaliyet oranlarını yakından takip ederek, dış finansman sağlayıcılara taahhüt ettiği performans göstergelerini, işletmenin hedefleri arasına koyabilir (Garrison, Noreen, Brewer, 2011).

4.2 FİNANSAL ANALİZDE KULLANILAN KAYNAKLAR

Finansal analizde kullanılan kaynaklar, finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, nakit akım tablosu, açıklamalar ve finansal durum tablosundan elde edilen net işletme sermayesi değişim tablosudur. Ayrıca, satışların maliyeti tablosu da dönem içerisindeki üretim maliyet hareketlerinin ve dönemsel satın alma tutarının analizlerde kullanılabilmesi açısından faydalı olacaktır. Genel olarak, işletmelerin TFRS ve BOBİ FRS'ye göre sunumu zorunlu olan finansal tabloları ve bu tablolardan ve açıklamalardan türetilen ek yardımcı tablolar, finansal analizde kullanılan en önemli kaynakları oluşturmaktadır.

Tablo 4.1 Finansal Analizde Kullanılan Temel Kaynaklar

Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
Özkaynaklar Değişim Tablosu
Nakit Akım Tablosu
Net İşletme Sermayesi Değişim Tablosu
Satışların Maliyeti Tablosu

Bununla birlikte, işletmede üretilen finansal olmayan veriler de analizlerde kullanılabilir ve işletmenin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesinde kullanılabilir. Finansal olmayan verilere örnek olarak satış hacmi veya adedi, üretimdeki aktivite süresi, elektrik tüketimi, üretimde kullanılan hammadde miktarının hacmi örnek gösterilebilir.

4.3 FİNANSAL ANALİZDE KULLANILAN TEKNİKLER

Finansal analizde kullanılan teknikler, dört kategori içerisinde gruplanmıştır:

4.3.1 Yatay Analiz

Bu teknikte, cari dönem ve önceki dönem finansal tablo verileri karşılaştırmalı olarak analiz edilir. Bu tekniğin diğer bir adı da karşılaştırmalı finansal analizdir.

Yatay analizde, iki dönem arasındaki tutarsal farklılıklar, cari dönemden önceki dönem çıkartılarak bulunur. Yatay yüzdeler ise, söz konusu fark tutarının, önceki dönem bakiyesine oranlanması yöntemiyle elde edilir.

$$\text{Yatay yüzde} = \frac{(\text{Cari dönem bakiyesi} - \text{Önceki dönem bakiyesi})}{\text{Önceki dönem bakiyesi}} \times 100$$

Yatay analizin, trend analizinden farkı, incelenen kalemin artış ve azalış tutarının analize dahil edilmesidir. Artış ve azalış oranları, kimi zaman artışın göreceli büyüklüğünü göz ardı etmemize yol açabilir. Yatay analiz, bu açıdan kullanıcıların hem oransal, hem de tutarsal bilgi edinebilmesini sağlar (Karapınar ve Zaif, 2016:100).

Yatay analizin trend analizine göre dezavantajlı kısmı ise, yatay analiz kısa bir dönemi analiz ederken, trend analizinin uzun dönem analizine yer verebilmesidir. Örnek vermek gerekirse, Aralık ayı satış gerçekleşmesi, beklentilerin çok altında kalan bir işletmede, o yıla ait stok tutarı yılsonu bilançosunda yüksek gözükabilir. Bir sonraki sene bu tutar, cari dönem gerçekleştirmeleri ile karşılaştırılınca, stoklarda önemli bir azalma görülebilir ve bu iyi bir stok yönetiminin işareti olarak değerlendirilebilir. Trend analizi, uzun bir dönemi kapsadığından, stokların cari dönemde normal seviyesine dönmesi stok yönetiminin iyileştirilmesi olarak yorumlanmayacaktır.

Yatay analizin güçlü bir analiz olabilmesi için karşılaştırılan dönemlerin sunumlarının birbirleri ile tutarlı olması gerekmektedir. Bunun sağlanması için, her iki dönemin de aynı muhasebe standartları ile hazırlanması veya cari dönemde yapılan bir sunum veya muhasebe politikası değişikliğinin önceki döneme de uygulanması gerekmektedir.

4.3.2 Dikey Analiz

Bu analiz, finansal tabloların kendi içerisinde analizine dayanmaktadır. Bu yönüyle bir döneme ait finansal tabloların kullanılması analizin gerçekleştirilmesi için yeterlidir.

Yöntemin esası, finansal tablonun temel bir kaleminin veya bir grup toplamının 100 kabul edilmesi ve bu grubu oluşturan diğer alt kalemlerin yüze indirgenmiş göreceli değerlerinin tespitine dayanmaktadır. Yöntemin uygulanması, analiz yapılan işletmenin sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırılabilmesini sağlamaktadır. Tek başına tutarsal olarak anlamlı sonuçveremeyen finansal büyüklükler, bu analiz yöntemi sonucunda sektördeki diğer işletmelerin verileri ile anlamlı bir karşılaştırmaya olanak sağlamaktadır (Karapınar ve Zaif, 2016:83).

Örnek vermek gerekirse, bir şirketin net karını sektördeki diğer bir şirketle karşılaştırdığınızda önemli bir veri sağlamayabilirsiniz, ama A şirketinin net karının satışlara oranının yüzde 10, B şirketinin net karının satışlara oranının yüzde 5 olduğunu biliyorsanız, A şirketinin daha verimli bir organizasyon olabileceği sonucuna ulaşabilirsiniz.

Aşağıdaki formül, dikey veri hesabında kullanılır:

$$\text{Dikey Yüzde} = \frac{\text{İlgili Kalem Verisi}}{\text{Grup Toplam Alınan Kalem Verisi}} \times 100$$

4.3.3 Trend Analizi

Bu analiz, yatay analizde olduğu gibi bir zaman serisi analizidir. Trend analizi uygulanırken bir döneme ait tüm kalemler 100 kabul edilir ve diğer dönemlerdeki tutarlar bu ortak ölçüye göre ifade edilirler. Bir diğer ifadeyle, baz alınan dönem 100 olarak dikkate alınarak bu döneme göre bir endeks oluşturulur.

$$\text{Eğilim Yüzdesi} = \frac{\text{Analiz Yapılan Yılda İlgili Kalem Verisi}}{\text{Baz Alınan Yılda İlgili Kalem Verisi}} \times 100$$

Trend analizi yapılırken, işletmeler, baz alınan yılın normal bir faaliyet yılı olmasına dikkat etmelidir. Baz dönem işletmenin ne en iyi, ne de en kötü dönemi olmalıdır. Aynı zamanda, baz alınan yılın cari döneme çok yakın veya çok uzak olmaması da trend analizden alınacak sonuçların daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır (Karapınar ve Zaif, 2016:112, 113).

Trend analizinde her bir kalemin yıllar itibarıyla trendi hesaplandıktan sonra, birbiri ile ilişkili kalemlerin karşılaştırmasına geçilebilir. Örnek vermek gerekirse, satışların trendine bakıldığında yüzde 30'luk bir artış oranı yakalandıysa, satışlarla doğrudan ilişkili olan ticari alacakların da trendine bakılır. Buradaki oran yüzde 30'un altında kaldıysa, işletmenin satışlarını nakde çevirme döngüsünde bir iyileşme olduğundan bahsedilebilir. Aynı ilişki, satışların maliyeti ve stoklar arasında, satışların maliyeti ve ticari borçlar arasında, duran varlıklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında veya özkaynaklar ve yabancı kaynaklar arasında kurulabilir. Bir diğer örnekte, işletmenin maddi olmayan duran varlıklarının baz seneye göre yüzde 20 arttığını farzedelim. Uzun vadeli kaynaklarda aynı orana yakın bir artış söz konusu ise, maddi duran varlıklara olan yatırımların finansmanının uzun vadeli krediler yoluyla sağlandığı sonucuna ulaşılabilir. Tam tersine, yatırım yapan bir işletmenin, yükümlülük yapısı, uzun vadeliden kısa vadeli kaynaklara doğru oransal olarak geliyorsa, işletmenin ileride bir likidite krizine girebileceği öngörülebilir.

Son olarak, trend analizinde üzerinde durulması gereken diğer bir nokta, trend analizinde sunulan her dönemin satın alma gücü endeksinin farklı olduğudur. Özellikle, enflasyonist ekonomilerde, satın alma gücü TL bazında her sene önemli ölçüde azalmaktadır. Dolayısıyla, trend analizi yapılırken enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin düzeltilmesi trend analizinin daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır. Dileyen işletmeler, bu düzeltmeyi yapmak için TMS 29'daki karşılaştırmalı dönemlerin düzeltilmesine yönelik rehberliği kullanabilirler.

4.3.4 Oran Analizi ve Yöntemleri

Oran analizi, birbiri ile ilişkili kalemlerin oranlanarak, anlamlı ilişkiler elde edilmesi yoluyla uygulanır.

Oran analizi sayesinde, birbiri ile ilişkili kalemler standart hale getirilmekte, elde edilen sonuçların sektörle, geçmişle ve hedeflerle karşılaştırılması kolaylaşmakta ve elde edilen oranların gruplandırılarak sonuçların daha kolay değerlendirilmesi sağlanmaktadır.

Oran analizleri aşağıdaki belirtilen 5 ana grupta toplanmaktadır:

4.3.4.1 Likidite Oranları ve İşletme Sermayesi

Firmaların kısa vadeli yabancı borçlarını karşılama gücünü belirlemek amacıyla bu oranlar kullanılır. Bu oranın analizinde, firmaların dönen varlıkları ile kısa vadeli yabancı kaynakları karşılaştırılır.

İşletme sermayesi, işletmenin dönen varlıklarından oluşmaktadır. Net işletme sermayesi ise, işletmenin dönen varlıklarından kısa vadeli yabancı kaynaklarının çıkarılması suretiyle bulunur. Net işletme sermayesinin pozitif olması işletmenin kısa vadeli yabancı kaynaklarını ödeyebilecek gücünün olduğunu gösterir. Negatif olması ise, işletmenin kısa vadeli yükümlülüklerini, dönen varlıklarının nakde çevrilmesi yoluyla ödeyemeyeceğine işaret etmektedir. Net işletme sermayesine ait formül aşağıda gibidir:

$$\text{Net İşletme Sermayesi} = \text{Dönen Varlıklar} - \text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}$$

Likidite oranları cari oran, asit-test oranı ve nakit oran olarak 3 ana bölüme ayrılmaktadır.

4.3.4.1.1 Cari Oran

İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme yeteneğini ortaya koyar. Dönen varlıkların, kısa vadeli yükümlülüklerle oranlanması vasıtasıyla bulunur. Gelişmiş ülkelerde oranın 2 olması yeterli kabul edilir. Uzun vadeli kredi sağlamanın zor olması, sermaye piyasalarından fon sağlamanın kısıtlı olması ve işletmelerin özkaynaklarının yetersiz olması sebebiyle, gelişmekte olan ülkelerde cari oranın 1,5 olması yeterli kabul edilir.

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler}}$$

4.3.4.1.2 Asit-Test oranı

Dönen varlıklar içerisinde en düşük likiditeye sahip varlıklar genelde stok ve canlı varlıklar kalemidir. Stoklar ve canlı varlıklar parasal olmayan bir kalem olduğundan, nakde çevrilmesi diğer dönen varlıklara göre daha fazla zaman alır. Bu açıdan, işletmenin likidite durumunu daha iyi ölçmek için asit-test oranı bulunur. Asit-test oranı hesaplanırken, dönen varlıklardan parasal olmayan kalemler stoklar, canlı varlıklar, peşin ödenen giderler, diğer dönen varlıklar kalemleri düşülür. Bunların haricinde, TFRS finansal tablolarında sunumu zorunlu olan Sözleşme Varlıklarının da parasal olmayan bir kalem olduğu için dönen varlıklardan düşülmesi gerekir. Kısa vadeli yükümlülüklerden de parasal olmayan yükümlülüklerin düşülmesi likidite oranının daha doğru tespit

edilmesinde yardımcı olacaktır. Bu bağlamda, TFRS’de sunumu zorunlu olan sözleşme yükümlülükleri, ertelenmiş gelirler, devlet teşvik ve yardımları ve diğer kısa vadeli yükümlülüklerin, kısa vadeli yükümlülüklerden düşülmesi gereklidir. Bu oranın genel kabul görmüş seviyesi 1 olarak kabul edilir. Cari oranda olduğu gibi uzun kaynaklara erişimin kısıtlı olduğu gelişmekte olan ülkelerde Asit-Test oranının 1’in altında çıkması olasıdır.

$$\text{Asit-Test Oranı} = \frac{(\text{Dönen Varlıklar-Stok-Canlı Varlıklar-Sözleşme Varlıkları-Diğer Dönen Varlıklar-Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar})}{(\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler-Sözleşme Yükümlülükleri-Ertelenmiş gelirler-Devlet teşvikleri - Diğer yükümlülükler - SASVGY¹)}}$$

4.3.4.1.3 Nakit Oranı

Nakit oranı, nakit ve nakit benzeri varlıklarla kısa yadeli yükümlülüklerle oranlanması suretiyle bulunur.

Bu oranın amacı, işletmelerin stoklarını paraya çevirmesinin zor olduğu ve alacaklarını tahsil edememe riski bulunduğu olağanüstü dönemlerde, elindeki hazır değerlerle kısa vadeli borçlarının ne kadarını ödeyebileceğini ortaya koymaktır. Özellikle finansal kriz dönemlerinde, likidite azlığı dolayısıyla nakit oranı güçlü şirketlerin operasyonlarını yürütme kabiliyeti yüksek olmaktadır. Ticari alacakları kolaylıkla nakde dönüştürülebilir teminat garantisi altında olan işletmeler için kredi riski ve alacakların vadesinin geçme olasılığı, diğer işletmelere oranla düşüktür. Bu sebeple, bu işletmelerde ticari alacaklar yüksek olsa bile, kredi riski düşük olduğundan nakit oranın görece düşük olması, işletmenin likidite durumunun kötü olduğunu göstermez. Bu bilgilere, kredi verenler ancak dipnotlar vasıtasıyla erişebilirler.

$$\text{Nakit Oran} = \frac{\text{Nakit ve Nakit Benzerleri}}{\text{Kısa Vadeli Yükümlülükler-Sözleşme Yükümlülükleri-Ertelenmiş gelirler-Devlet teşvikleri-Diğer yükümlülükler - SASVGY}}$$

4.3.4.1.4 Likidite Oranlarının Analizinde Dikkat Edilmesi Gereken Konular

Likidite oranları hesaplanırken aşağıda hususlara dikkat edilmesi önem arz etmektedir:

a) Likidite oranları hesaplanırken varlıkların kalitesinin değerlendirilmesi önemlidir. Örnek olarak, değer düşüklüğüne uğramış ticari alacakların, stokların ve finansal yatırımların hesaplamaya dâhil edilmesi likidite oranlarını olduğundan yüksek gösterebilir (Aydın, N. vd., 2004:50).

¹ Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler

b) Bazı işletmeler içinde bulundukları sektörler itibarıyla düşük stok devir hızları ile çalışmakta ama yüksek satış marjları elde etmektedir. Söz konusu işletmelerin likidite oranları hesaplanırken, stokların gerçeğe uygun değerinin hangi tutarda gerçekleşebileceğini dikkate almakta fayda olabilir (Aydın, N. vd., 2004:50).

c) Alacakların ve borçların vade yapılarının iyi incelenmesi gereklidir. Özellikle, belirli dönemlerde yüksek borç ödemesi olan işletmeler, borç ödemesi daha dengeli yayılmış olan işletmelere göre borç ödemelerinde zorlanabilirler. Bu sebeple, likidite oranlarının daha yüksek olması önemlidir (Aydın, N. vd., 2004:50).

ç) Faaliyetleri mevsimsel olan işletmelerin, sezon öncesi stoğa üretim yaptıklarından dolayı nakit ve asit-test oranları daha düşük gözükebilir (Aydın, N. vd., 2004:50).

d) Kredi notu yüksek ve finansman olanaklarına erişebilme olanağı yüksek olan işletmeler, daha düşük likidite oranları ile çalışabilir (Aydın, N. vd., 2004:50).

e) Ticari alacaklarının vadesinde ödenme olasılığı kullandıkları finansal araçlar ve yüksek teminat oranları dolayısıyla yüksek olan işletmeler, daha düşük likidite oranı ile çalışabilirler (Aydın, N. vd., 2004:50).

f) Satışları yıldan yıla büyük dalgalanma göstermeyen ve hedeflerinden önemli ölçüde sapma göstermeyen işletmeler, daha düşük likidite oranları ile çalışabilir (Aydın, N. vd., 2004:50).

4.3.4.2 Finansal Yapı Oranları

İşletmelerin kaynak yapısı finansal yapı olarak adlandırılmaktadır. İşletmeler varlıklarını, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla veya özkaynaklarıyla finanse ederler. Finansmanın temel ilkesi, dönen varlıkların kısa vadeli kaynaklarla, duran varlıkların ise uzun vadeli kaynaklar veya özsermaye ile finanse edilmesidir. Duran varlıklarını ve uzun vadeli yatırımlarını kısa vadeli kaynaklarla finanse etmeye çalışan bir şirket, borç çevirme kapasitesini düşürecek ve likidite oranlarını riskli seviyelere taşıyacaktır (Aydın, N. vd., 2004:50).

İşletmeler, sadece özkaynaklarıyla büyümek istediklerinde, sermayelerini istedikleri kadar arttırma şansına sahip değillerse, işletmelerini büyütemezler ve karlı yatırım fırsatlarını da değerlendiremezler. Bu yüzden, yatırımlarının bir kısmını yabancı kaynaklarla finanse etme gereği duyarlar. Ancak yabancı kaynaklarla büyümenin de bir sınırı vardır. İşletmenin, borçlanmaları belirli bir eşiğe geldiğinde, kredi verenler işletmenin kredi riskinin artmasından dolayı kredi maliyetlerini yükseltmek veya o

işletmedeki risklerini azaltmak isterler. Kredi verenler, bu değerlendirmeyi yaparken borçlanmalara ait geri ödemelerin ne kadarının kısa vadeli, ne kadarının da uzun vadeli olduğunu göz önünde bulundurlar.

Son olarak, yabancı kaynaklarla finanse etmeyi tercih etmek beraberinde bir faiz yükü ve faize duyarlılık riski oluşturur. Kredi verenler, yabancı kaynaklarla finansmanın seviyesini değerlendirirken, bu finansman şeklinin işletme üzerindeki faiz yükünü de dikkate alırlar. Özellikle, dış kaynaklara dayalı büyüme modelini tercih eden işletmeler, faiz oranlarının yükseldiği dönemlerde, faiz ödemelerini çevirmekte zorlanabilirler. Bu da karlılık seviyelerini düşürdüğü gibi işletmelerin borç çevirme kapasitesini de azaltabilir.

16 Ağustos 2019 tarihli ve 30860 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” uyarınca, bankacılık sektöründeki toplam riski talep edilen kredi dahil, Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi nezdindeki en güncel bilgilere göre 100 milyon TL ve üzerinde olan, bankalar ve finansal kuruluşlar dışındaki kredi müşterileri için, kredi tahsis aşamasında, bağımsız denetim kuruluşunun güvence raporunu içeren özel bir analiz tablosunun (“Ek-4”) hazırlanması istenmektedir. Bu analiz tablosunda yer alan Finansal Yapı Oranları, Kaldıraç Oranı ve Borç Ödeme Kapasitesi olarak iki kısma ayrılmaktadır. Bu tez çalışmasında söz konusu yönetmelikte yer verilen ve dolayısıyla kredi verenler açısından önemli değerlendirildiğine hükmedilen söz konusu yönetmelikteki finansal yapı oranlarına yer verilmiştir.

4.3.4.2.1 Kaldıraç Oranları

a) Toplam Borçlanmalar / Özkaynak oranı:

Kiralama işlemlerinden doğan yükümlülükler dahil, finansal kuruluşlardan elde edilen borçlanmaların, toplam özkaynaklara oranı incelenmektedir. Finansal kuruluşlardan elde edilen ve işletme üzerinde faiz yükü yaratan borçlanmaların özkaynakların üzerinde yer alması durumunda, işletme üzerindeki faiz yükü artacaktır.

Toplam Borçlanmaların Özkaynaklara Oranı = Toplam Borçlanmalar / Özkaynak

b) Net Finansal Borç / Özkaynak oranı:

Net Finansal Borç’un tanımı, kısa ve uzun vadeli finansal borçların toplamından, nakit ve nakit benzeri değerlerin çıkarılması yoluyla bulunur. TFRS Finansal Tablo Kullanım

Rehberi uyarınca net finansal borcun hesaplanmasında kullanılması gereken kalemler ektedir:

Net Finansal Borç = Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanmalar + Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısım + Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler + Diğer Finansal Yükümlülükler – Nakit ve Nakit Benzerleri

BOBİ FRS’de net finansal borcun elde edilmesinde Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler faaliyet kiralalamaları için dikkate alınmamaktadır.

c) Toplam Varlıklar / Özkaynaklar Oranı:

Toplam varlıkların ne kadarının özkaynaklar vasıtasıyla finanse edildiğini göstermektedir. Genel kabul görmüş oranlara göre, varlıkların yüzde 50’sinin özkaynaklar yoluyla finanse edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu oranın 2 çıkması beklenir. Ancak, gelişmekte olan ülkelerde sermaye piyasalarına erişim daha kısıtlı olduğundan ve işletmelerin özkaynakları daha yetersiz olduğundan bu oran 3 seviyelerinde gerçekleşebilmektedir (Aydın, N. vd., 2004:51).

ç) Borçlanma Katsayısı

Bu oran, yabancı kaynakların özkaynaklara bölünmesi yoluyla bulunur. Oranın 1’e eşit olması, işletmenin varlıklarının finansmanında özkaynaklarını ve yabancı kaynakları aynı oranda kullandığına işaret eder. Oranın 1’den yüksek olması, yabancı kaynakların finansman içerisindeki payının arttığına işaret etmektedir. Kredi verenler, bu oranın 1’den düşük olmasını tercih ederken, işletmenin ortakları borçlanma katsayısının 1’den az olmasını tercih edebilirler. Ortaklar açısından bu seviye, sermaye maliyetinin optimum olduğu noktaya işaret eder (Aydın, N. vd., 2004:51). Sermaye maliyetinin yüksek olduğu ama borçlanma maliyetlerinin göreceli olarak daha düşük olduğu sektörlerde, borçlanma katsayısının 1’den daha düşük olması beklenir. Sermaye piyasalarının sığ olduğu ve sermaye piyasalarına erişimin kısıtlı olduğu ülkelerde, borçlanma katsayısı genellikle 1’den daha düşük olabilmektedir.

Literatürde kullanılan Borçlanma Oranından (Kaldıraç Oranı) ve Özsağamlık Oranından elde edilen analiz bulguları ile Borçlanma Katsayısından elde edilen bulgular paralellik gösterdiğinden, bu çalışmada Borçlanma Oranı ve Özsağamlık Oranı ayrı bir maddede incelenmemiştir.

$$\text{Borçlanma Katsayısı} = \frac{\text{Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler}}{\text{Özkaynaklar}}$$

d) 4.3.4.2.2 Borç Ödeme Kapasitesi

a) Borç Servisi Karşılama Oranı:

Bir finansal borcun anapara ve faiz ödemeleri, borç servisi olarak adlandırılmaktadır. Bu oran, borç servisinin işletmenin faaliyet sonuçlarından kaynaklanan nakit akışları ile ödenip ödenemeyeceğinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. İşletmenin faaliyetlerinden nakit akışlarının tutarına en çok yakınsayan gösterge Faiz, Amortisman ve Vergi Öncesi Kar (FAVÖK) olduğundan dolayı borç servisi, FAVÖK'e bölünerek oran hesaplanabilir

$$\text{Borç Servisi Karşılama Oranı} = \frac{\text{İlgili döneme ait anapara ve faiz ödemeleri}}{\text{FAVÖK}}$$

TFRS'deki Finansal Tablo Kullanım Rehberi ve BOBİ FRS'de yer alan kar veya zarar kalemleri üzerinden gidildiğinde FAVÖK aşağıdaki gibi elde edilir:

$$\text{FAVÖK} = \text{Esas Faaliyet Karı} / (\text{Zararı}) + \text{Amortisman Giderleri}$$

b) Faiz Gideri Karşılama Oranı:

Bu oran, faaliyetlerden sağlanan nakit akışlarının faiz giderlerine oranlanması yöntemiyle bulunur. Oranın 1'den düşük olması, işletmenin borçlanmalara ait faiz ödemelerini ödeme gücünün olmadığına işaret eder.

$$\text{Faiz Gideri Karşılama Oranı} = \frac{\text{FAVÖK}}{\text{Finansman Gelirleri} + \text{Finansman Giderleri}}$$

c) Net Finansal Borç / FAVÖK Oranı

Bu oran, net finansal borcun işletmenin operasyonlarından sağlanan nakit akımları ile ne kadar zamanda ödenebileceğini göstermektedir. FAVÖK, kar veya zarar tablosundaki kalemler içerisinde operasyonlardan sağlanan nakit tutarına en yakın tanım olduğu için bu oranın hesaplamasında kullanılmaktadır. Bu oranın yüksek çıkması, net finansal borcun birden fazla sene içerisinde ödenebileceğini, dolayısıyla borç çevirme kapasitesinin ileriki dönemlerde yaşanabilecek olumsuz dışsal ve içsel gelişmelere fazlasıyla duyarlı olduğunu gösterir. Bundan dolayı işletmelerin derecelendirme notunun düşük olmasına yol açabilir.

ç) (Uzun Vadeli Finansal Borç – Net İşletme Sermayesi) / FAVÖK Oranı

Bu oran, uzun vadeli finansal borçların bir yıllık süre içerisinde net işletme sermayesi ile ödendikten sonra, geri kalan tutarın ne kadarının faaliyetlerden sağlanan nakit ile

ödenebileceğini göstermektedir. Oranın yüksek çıkması, işletmenin borç ödeme kapasitesi için olumsuz bir duruma işaret edebilir, çünkü uzun vadeli finansal borcun ödeme süresinin uzun sürebileceğini ve borç ödeme kapasitesinin bu dönemlerde meydana gelecek içsel ve dışsal şoklara duyarlı olduğunu gösterir. Net Finansal Borç / FAVÖK oranından farkı, oranın pay kısmından ticari alacaklar, stoklar gibi dönen varlıkların düşülmesi ve ticari ve diğer borçlar gibi kalemlerin eklenmesidir.

d) Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı:

Bu oran, duran varlıkların ne kadarının özkaynaklar ve uzun vadeli yükümlülükler ile finanse edildiğini gösterir. Oranın 1'den küçük olması duran varlıkların bir kısmının kısa vadeli kaynaklarla finanse edildiğini gösterir. Yapılan yatırımların geri dönüş süresinin uzun süre alması hesaplanıyorsa ve yatırım kısa vadeli borçlanmalarla finanse edildiyse, işletmenin borç çevirme kapasitesi düşer ve kredi verenler nezdinde işletme riskli olarak görülmeye başlar.

$$\text{Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı} = \frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Özkaynaklar} + \text{Uzun Vadeli Yükümlülükler}}$$

e) Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı

Bu oran, maddi duran varlıkların ne kadarının özkaynaklarla finanse edildiğini gösterir. Oranın 1'den yüksek çıkması, yatırımların bir bölümünün borçlanmalarla finanse edildiğini gösterir. Bu durum işletmenin faiz yükünü arttıracığından, özkaynak karlılığı üzerinde olumsuz etkisi olabilir.

$$\text{Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı} = \frac{\text{Maddi Duran Varlıklar} + \text{Kullanım Hakkı Varlıkları}}{\text{Özkaynaklar}}$$

4.3.4.2.2 Finansal Yapı Oranları Analizinde Dikkat Edilmesi Gereken Konular

Finansal yapı oranları değerlendirilirken aşağıdaki konulara dikkat edilmesi gerekmektedir:

a) Satışları istikrarlı, pazar payı yüksek, karlılığı yüksek işletmeler daha fazla yabancı kaynak kullanabilirler (Aydın, N. vd., 2004:52).

b) Gelişmekte olan ülkelerde sermaye birikimi daha az olduğundan özkaynak yetersizliğine daha fazla rastlanmaktadır. Dolayısıyla, yabancı kaynak kullanımına daha sık rastlanabilir (Aydın, N. vd., 2004:52).

c) İşletmeler, faaliyet gösterdikleri ülkelerin ekonomisi iyi seyrederken daha fazla borçlanma kullanabilirler. Ancak, ekonomik kriz senelerinde finansmana ulaşmaları zor olabilir, hatta kredi verenler kredilerini geri çağırarak isteyebilir. Bu açıdan, borç çevirme kapasitesi düşük olan işletmeler, ekonomik kriz dönemlerinde faiz yükünü kaldırmakta ve faaliyetlerine devam etmekte zorlanabilir (Aydın, N. vd., 2004:52).

ç) Finansal yapı oranları incelenirken, özkaynakların yapısının da incelenmesi gereklidir. Özkaynakların ne kadarının dağıtılmamış karlardan, ne kadarının ödenmiş sermayeden oluştuğu bu analizde önem arz etmektedir. Dağıtılmamış karların özkaynaklardaki payı yüksekse, işletmenin bu karları işletmeden çekme ihtimali mevcuttur, bu da finansal yapıyı ileride olumsuz etkileyebilir (Aydın, N. vd., 2004:52).

4.3.4.3 Faaliyet Oranları

Faaliyet oranları, işletmenin sahip olduğu ve faaliyetlerini gerçekleştirmede kullandığı varlıkların ne ölçüde etkin olduğunu tespit etmekte kullanılır. Genel olarak faaliyet oranlarının yüksek çıkması işletmeler için olumlu karşılanmaktadır. Faaliyet oranları bu çalışmada 5 ana kategoride incelenmiştir.

4.3.4.3.1 Stok Devir Hızı

Stok devir hızı, işletmenin stoklarını yılda kaç kez döndürebildiğini göstermektedir. Stok devir hızının yüksek olması, işletmenin stoklara yaptığı yatırım ile daha büyük hacimde ticari faaliyette bulunabildiğini gösterir (Ataman, B., Gökçen, G., Cavlak, H., 2018: 473). Stok devir hızının düşük olması ise, işletmenin stokları eritmekte zorlandığını, modası geçmiş veya teknolojisi eskimiş stokları olabileceğini, işletmenin pazar payında veya pazar büyüklüğünde azalma olabileceğini gösterir. Düşük stok devir hızı işletme sermayesi ihtiyacını arttırdığı gibi, depolama, sigorta gibi fazladan maliyetlere de sebep olmaktadır.

Stok devir hızı incelenirken, sektördeki ortalama devir hızları ile karşılaştırmak önemlidir. Bazı sektörlerde stok devir hızları düşük olmakla beraber, karlılık oranları yüksektir. Bu işletmelere örnek olarak, gıda dışı ürün satan perakende şirketleri, kuyumcular örnek gösterilebilir. Bu işletmeler, düşük devir hızından ortaya çıkan işletme sermayesi ihtiyacını ve dolayısıyla faiz yükünü, yüksek brüt karlılık oranları ile eritebilirler. Mağazaları vasıtasıyla satışlarını gerçekleştiren perakende şirketlerinde,

düşük stok devir hızları, yüksek alacak devir hızları ile kapatılabilmektedir, bunun sebebi bu işletmelerde kredili satışların düşük oranda olmasından kaynaklanmaktadır.

Stok devir hızı analiz edilirken, bir diğer dikkate alınması gereken husus, mevsimsellik etkisidir. Özellikle satışların sezonsal olduğu işletmelerde (Örnek: Klima sektörü), sezon öncesi stok seviyesi yüksektir. Dolayısıyla bu dönemde stok devir hızları düşük, sezon içerisinde stok devir hızları yüksek olabilir.

Sabit sermaye yatırımları da, üretim kapasitesini arttırıp, üretim kısıtlarını azalttığı için daha esnek üretim yapabilmeyi sağlar, bu da stok devir hızlarının yüksek olmasını sağlayabilir. Ancak, burada satışların aynı kaldığı varsayımıyla, stok devir hızı artarken, maddi duran varlıkların devir hızı düşecektir.

Sonuç olarak, stok devir hızları üzerinde analiz yaparken, sağlıklı sonuçlara ulaşabilmek için sektör ortalamaları, karlılık oranları ve diğer faaliyet oranları da dikkate alınmalıdır.

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Satışların Maliyeti} + \text{Tarımsal Faaliyetlerden Gerçeğe Uygun Değer Farkları}}{(\text{Dönem başı stok} + \text{Dönem sonu stok})/2}$$

4.3.4.3.2 Alacak Devir Hızı

Alacak devir hızı, işletmenin alacaklarını yılda kaç defa tahsil edebildiğini gösterir. Alacakların devir hızının yüksek olması, işletme sermayesi ihtiyacını azaltır ve işletmenin faiz oranlarına karşı duyarlılığını ve faiz riskini düşürür. Aynı zamanda, işletmedeki kredi riskinin düşük olduğunu da gösterebilir.

Stok devir hızında olduğu gibi, alacak devir hızında da sektör ortalamalarının karşılaştırmada baz alınması önemlidir. Bazı sektörlerde, alacak devir hızları düşük olurken, diğer faaliyet oranları veya karlılık oranları yüksek olabilir ve düşük devir hızının olumsuz etkileri işletme bünyesinde giderilebilir.

Alacak Devir Hızı hesaplanırken, oranın payda tarafında sadece ticari alacakların olması yanıltıcı olabilir. Bunun sebebi, işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkı ortaya çıkmadan mal veya hizmetlerini müşteriye devrederek edimini yerine getirdiği durumlarda, hasılatın kayıtlara alınması ancak söz konusu tutarın finansal durum tablosunda ticari alacaklar yerine sözleşme varlıkları olarak gösterilmesidir (TFRS 15.106). Pay ve payda arasındaki ilişkiyi karşılaştırılabilir kılmak için iki yöntem kullanılabilir.

Birinci yöntem, hasılat rakamı içerisinde, işletmenin kayıtlarına aldığı ama koşulsuz olarak alma hakkı olmayan hasılat tutarını çıkarmak olabilir. Çıkartılacak tutarı bulmak için dönem sonu ve dönem başında yer alan sözleşme varlıkları arasındaki farkın hasılat tutarından düşülmesi ya da dönem sonu ve dönem başı sözleşme yükümlülüklerinin hasılat tutarına eklenmesi gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse, bir işletmenin sözleşme bedeli 100 TL olan ve zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olsun. İşletme, bu edim yükümlülüğünün dönem başında 30 TL'sini, dönem sonunda ise 20 TL'sini sözleşme varlığı olarak kayıtlara almış olsun. Dönem içerisinde, müşterisine de 50 TL fatura kestiğini ve dönem sonunda bu alacağı tahsil etmediğini varsayalım. TFRS'ye göre dönemin hasılatı dönem sonu sözleşme varlığından, dönem başı sözleşme varlığının çıkarılması ve bulunan tutarın müşteriye kesilen fatura tutarına ilave edilmesi ile bulunur (20 TL – 30 TL + 50 TL = 40 TL). Ticari alacaklarda ise 50 TL yer almaktadır. Alacak devir hızı hesaplanırken, hasılat olarak 40 TL'yi almak, ticari alacak olarak ise 50 TL'yi almak bize doğru sonucu vermez. Bu yüzden, hasılat tutarından dönem sonu ve başı sözleşme varlıkları arasındaki farkı çıkarmak gerekir. Bu durumda, oranın payı 50 TL olur ve ticari alacaklarla karşılaştırılabilir olur (40 TL – (20 – 30) = 50 TL).

İkinci yöntem ise, ticari alacaklara sözleşme varlıkları tutarını eklemek ve ticari alacaklardan sözleşme yükümlülükleri tutarını çıkarmaktır. Böylece payda, hasılatı doğrudan etkileyen kalemlerle karşılaştırılabilir hale gelir. Bu çalışmada, ikinci yöntem tercih edilmiştir.

$$\text{Alacak Devir Hızı} = \frac{\text{Hasılat}}{\text{Ortalama (Ticari Alacak + Sözleşme Varlıkları - Sözleşme Yükümlülüğü)}}$$

4.3.4.3.3 Net İşletme Sermayesi Devir Hızı

Bu oran, işletme sermayesinin ne ölçüde verimli kullanıldığı gösterir. Oranın yüksek olması, düşük işletme sermayesi ile daha fazla satış yapılabildiğini göstermektedir. Yüksek devir hızları, işletmenin işletme sermayesi ihtiyacının ve faiz yükünün düşük olduğu gösterir. Bu yüzden yüksek olması tercih sebebidir.

Bazı sektörlerde, işletmeler düşük stok ve alacak devir hızları ile çalışabilirler, ancak tedarikçi ödeme vadelerini uzatarak, işletme sermayesini finanse edebilirler. Bu durumlarda net işletme sermayesi devir hızı, stoklar ve alacaklar tarafından olumsuz etkilenirken, ticari borçlar tarafından olumlu etkilenir.

$$\text{Net İşletme Sermayesi Devir Hızı} = \frac{\text{Hasılat}}{\text{Net İşletme Sermayesi}}$$

4.3.4.3.4 Maddi Duran Varlık Devir Hızı

Maddi duran varlıkların verimli kullanılıp kullanılmadığını gösterir. Oranın yüksek çıkması, yatırımların verimli kullanımı sonucu satışların artışını sağladığı şeklinde değerlendirilebilir. Oranın düşük olması, atıl kapasitenin olduğuna, kapasite kullanım oranlarının düşük olduğuna ve gereksiz yatırım yapıldığına işaret edebilir.

Enflasyonun yüksek olduğu ülkelerde, yeni yatırımların yapılmadığı dönemlerde, bu oran olması gerektiğinden fazla çıkabilir, çünkü satış hacmi aynı kalsa bile satış fiyatları artacağından, devir hızı da artış gösterecektir. Maddi duran varlıklarının ölçümünde yeniden değerlendirme metodunu kullanan işletmelerde, enflasyonun oran üzerindeki yanıltıcı etkisi daha az gerçekleşecektir.

Aynı zamanda, yatırımların faydalı ömürlerinin doğru belirlenmesi, yatırımın eskimesini daha iyi yansıtan amortisman metodu bu oranın daha gerçekçi olmasını sağlayabilir.

$$\text{Maddi Duran Varlık Devir Hızı} = \frac{\text{Hasılat}}{\text{Maddi Duran Varlıklar} + \text{Kullanım Hakkı Varlıkları}}$$

4.3.4.3.5 Aktif Devir Hızı

Bu oran, işletmenin toplam varlıklarının kaç katı satış geliri yaratabildiğini göstermektedir. Oranın yüksek çıkması varlıkların daha verimli kullanıldığının işareti olabilir, bu yüzden yüksek çıkması tercih edilir.

Oranın analizi yapılırken, ana faaliyet kolları dışında finansal ve özkaynak yatırımlarında bulunan işletmelerin aktif devir hızlarının düşük olabileceği dikkate alınmalıdır. Bunun sebebi, bu yatırımlardan ortaya çıkan gelirlerin net satışlarda gözükmemesidir. Oranın daha sağlıklı analiz edilmesi açısından, özellikle duran varlıkların içerisinde yer alan uzun vadeli finansal yatırımlar toplam varlıklardan düşülebilir.

$$\text{Aktif Devir Hızı} = \frac{\text{Hasılat}}{\text{Toplam Varlıklar}}$$

4.3.4.4 Karlılık Oranları

Karlılık oranları, işletmenin faaliyetleri sonucunda elde ettikleri başarıyı ölçmek ve yeterli bir karlılık seviyesi elde edilip edilmediğini ölçmek için kullanılır. Karlılık oranları

değerlendirilirken, benzer sektörlerdeki oranlar, faaliyet gösterilen ülkenin genel ekonomik durumu ve işletmenin ürünlerinin yaşam eğrisinde nerede oldukları da dikkate alınmalıdır. Gelişme ve olgunluk evresinde yer alan bir işletmenin, net satışları diğer evrelere göre daha yüksek olacağından, karlılık oranlarının da daha yüksek seyretmesi beklenir. Karlılık oranları temel olarak 3 kategoride incelenmektedir. Bunlar, karlılığın varlıklara oranı, satışlara oranı ve özkaynaklara oranıdır. Bu çalışmada her 3 ölçüt de incelenmiştir:

4.3.4.4.1 Karlılığın Varlıklara Oranı

a) Karın Toplam Varlıklara Oranı:

Aktiflerin işletmede ne ölçüde karlı kullanıldığını gösterir.

Karın Toplam Varlıklara Oranı = Net Kar / Toplam Varlıklar

b) Yatırılan Sermayenin Karlılığı (ROCE):

Özellikle son yıllarda birçok işletme tarafından kullanılan karlılık oranıdır. Toplam faaliyet karlılığının, yatırılan sermayeye bölünmesi suretiyle bulunur. Bu oranın, işletmenin içinde bulunduğu sektördeki ağırlıklı sermaye maliyeti oranından yüksek olması beklenir. Oran beklentisi sektörden sektöre değişiklik gösterse bile, en az piyasa geçerli faiz oranı kadar olması, bir işletmenin faaliyetlerini karlı sürdürebilmesi için gereklidir. Düşük işletme sermayesi ile çalışan ve verimli yatırımlarda bulunan işletmelerde, bu oranın daha yüksek olması beklenir.

Faaliyet karlılığı için “Faiz ve Vergi Öncesi Kar (FVÖK)” tanımı kullanılmaktadır. Bu çalışmada, FVÖK tanımı elde edilirken, faaliyetlerden elde edilen karla birebir ilişkili olan TFRS Finansal Tablo Kullanım Rehberinde Örnek Kar veya Zarar Tablosunda belirtilen Esas Faaliyet Karı / (Zararı) kalemi dikkate alınmıştır.

$$FVÖK = \text{Esas Faaliyet Karı} / (\text{Zararı})$$

Yatırılan sermaye ise, işletmenin özkaynaklarına net finansal borçlarının eklenmesi ve finansal yatırımlar ile İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların düşülmesi yoluyla bulunur. Literatürde Yatırılan Sermayenin farklı tanımları bulunmakla beraber, bu çalışmada İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların değeri Yatırılan Sermaye bulunurken toplam değerden düşülmüştür. Bunun sebebi, çalışmada kullanılan FVÖK değerinin Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların

Kârlarından (Zararlarından) Paylar kalemini kapsamamasıdır. Aşağıda, net finansal borcun ve yatırılan sermayenin tanımları yer almaktadır:

Yatırılan Sermaye (YS) = Özkaynaklar + Net Finansal Borç - Finansal Yatırımlar - İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımları

Net Finansal Borç = Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanmalar + Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler – Nakit ve Nakit Benzerleri

Yatırılan sermayenin karlılığı aşağıdaki gibi bulunur.

$$\text{Yatırılan Sermayenin Karlılığı} = \frac{\text{FVÖK}}{\frac{(\text{Dönem Başı YS} + \text{Dönem Sonu YS})}{2}}$$

4.3.4.4.2 Karlılığın Satışlara Oranı

a) Net Kar Marjı:

Bu oranın geçmiş yıl oranları ve sektör oranları ile karşılaştırılması sağlıklı bir analiz sağlayabilir. Net Kar Marjı, satışlardaki artış oranı, brüt kar marjı, faaliyet giderlerinin artış oranı, o döneme özel kar veya zararı etkileyen unsurlar (yeniden yapılandırma, yatırımlar değer düşüklüğü vb.) ve son olarak faize duyarlı işletmelerde finansman giderleri artışından veya azalışından etkilenir. Orandaki geçmiş yıllara göre olası artış ve düşüşlerin, bu kalemlerdeki değişimlerle beraber yorumlanması gerekmektedir.

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Hasılat}}$$

b) Sürdürülen Faaliyetlerden Kar Marjı:

İşletmeler, bu oranı durdurulan faaliyetlerinin karlılığını analiz dışı bırakmak ve sadece sürdürülen faaliyetlerinin karlılık oranını analiz etmek için kullanabilirler. Böylece, net satışlar kalemi de sadece sürdürülen faaliyetlerden elde edilen hasılatтан oluştuğu için, net kar marjı analizi daha fazla karşılaştırılabilir hale gelmektedir.

$$\text{Sürdürülen Faaliyetlerden Net Kar Marjı} = \frac{\text{Sürdürülen Faaliyetler Net Karı}}{\text{Hasılat}}$$

c) FVÖK Marjı:

Son dönemlerde FVÖK Marjı, birçok işletme tarafından sıklıkla kullanılmaya başlanmıştır. Sektör oranları ile beraber analiz edilmesi faydalıdır. İşletmenin

faaliyetlerinden vergi ve faiz öncesi ne kadar kar edebilme potansiyeli olduğunu ortaya koyar. Yatırımcılar ve kredi verenler, bu oranı, işletmenin satış projeksiyonları ile çarparak, ileriki dönemlerde ne kadar faaliyet karı yaratabileceğini ve net finansal borçlarını ödeyebileceğini değerlendirmek için kullanabilirler.

$$\text{FVÖK Marjı} = \frac{\text{FVÖK}}{\text{Hasılat}}$$

ç) Brüt Kar Marjı:

İşletmelerin en çok odaklandıkları oranlardan biridir. Analiz yapılırken, geçmiş yıllara göre gelişim, sektör karşılaştırmaları, genel ekonomik durum ve hammadde maliyetlerindeki gelişim dikkate alınmalıdır. Ayrıca, brüt kar marjındaki değişimlerin faaliyet oranlarındaki değişimlerle beraber analiz edilmesi de faydalı olacaktır. Örnek vermek gerekirse, uzun vadeli satışların etkisi ile finansman payı satış fiyatlarının içerisine yansıtıldığından birim başına satış fiyatları artacak, bu da brüt kar marjını arttıracaktır. Öte yandan alacak devir hızları düştüğü için, işletme sermayesi artacak ve işletmenin faiz yükünde artış meydana gelecektir.

Yüksek enflasyonu ekonomilerde, bu analizin daha sağlıklı olabilmesi için, satışların ve alımların tutarları peşin değerlerine indirgenebilir. Bu yolla, dönemler arasında sağlıklı bir analiz yapılması sağlanabilir.

$$\text{Brüt Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt Kar}}{\text{Hasılat}}$$

4.3.4.4.3 Karlılığın Özkaynaklara Oranı

a) Özkaynak Karlılık Oranı (DuPont Karlılık Analizi):

Bu oran, özkaynakların ne kadar karlı kullanıldığını göstermektedir. Özkaynak Karlılık Oranına aynı zamanda Dupont Analizi de denilmektedir. Oranın oluşumu incelendiğinde, özkaynak karlılığının, satışların karlılığı, varlıkların özkaynaklara oranı ve aktif devir hızı oranlarının çarpımından oluştuğu gözlenmektedir. Yani, özkaynak karlılığı, yapısal olarak hem finansal yapı, hem faaliyet hem de karlılık oranlarının bileşenidir. İşletme, daha karlı satışlar yaptığında, varlıklarının finansmanında daha az özkaynaklarını kullandığında ve satışlarındaki artış oranı yatırımlarındaki artış oranının üzerinde gerçekleştiğinde özkaynak karlılığının artması ve maksimum seviyeye ulaşması beklenir.

İşletmenin ortakları işletmede tuttıkları yatırımlarının en yüksek getiriye vermesini beklerler. Yatırımlarını özkaynakları yerine, yabancı kaynaklarla finanse etmeyi tercih eden işletmelerle, yatırımlarını özkaynaklarından gerçekleştiren işletmelerin özkaynak karlılık oranı karşılaştırılabilirlik açısından güç olduğundan, işletmeler bu oran yerine son yıllarda yatırılan sermaye karlılığı oranını (4.3.4.4.1 (b) maddesi) kullanmayı tercih etmektedir.

$$\text{Özkaynak Karlılık Oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Özkaynaklar}} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Hasılat}} * \frac{\text{Hasılat}}{\text{Toplam Varlıklar}} * \frac{\text{Toplam Varlıklar}}{\text{Özkaynaklar}}$$

4.3.4.5 Piyasa Temelli Oranlar

Piyasa temelli oranlar, çoğunlukla halka açık teşkilatlanmış piyasalarda faaliyet gösteren işletmelerin kullandığı rasyolardır. Ancak, halka açık olmayan işletmeler, diledikleri takdirde işletmelerinin piyasa değerlemesini yaptırarak (özellikle benzer şirketlerin FAVÖK ve net satışlar çarpanı veya en son gerçekleşen benzer şirket satın almalarındaki FAVÖK ve net satışlar çarpanının ölçüt olarak kullanılması) bu oranları elde edebilirler ve işletmelerinin yatırımcılar nezdinde değerini ölçebilirler. Bu çalışmada, 3 tane temel piyasa temelli oran dikkate alınmıştır.

4.3.4.5.1 Hisse Başına Kar

Bu oran, işletmenin her bir hisse senedi başına ne kadar kar elde ettiğini göstermek amacıyla kullanılır. İşletme, bedelli veya bedelsiz sermaye artırımına gittiğinde hisse başına kar oranında azalma meydana gelir. Ancak bu sermaye artırımını ilerleyen dönemlerde, işletmenin faiz yükünü azaltacağından hisse başına kar oranında ileriki dönemlerde artış olması yatırımcılar tarafında beklenecektir.

$$\text{Hisse Başına Kar} = \text{Ana Ortaklığa Ait Net Kar} / \text{Toplam Hisse Sayısı}$$

4.3.4.5.2 Fiyat / Kazanç Oranı (FK Oranı):

İşletmenin hisse başına borsa değerinin, hisse başına kara oranlanması yoluyla bulunur. Oranın yükselme eğiliminde olması, hisse senedinin fazla değer kazandığının, düşme eğiliminde olması ise satın alım için uygun bir fırsat olduğunun göstergesidir. BOBİ FRS, halka açık işletmelere uygulanmadığı için piyasa değerini BOBİ FRS uygulayan bir işletmede borsa ve teşkilatlanmış piyasalardan gözlemlemek olanaksızdır. Bunun yerine piyasa değeri aşağıdaki bölümde bahsedilen piyasa çarpanları yöntemi ile belirlenebilir. Ancak bu durumda, kullanılan piyasa çarpanı ile FK Oranı arasında yüksek

oranlı bir ilişki çıkması yüksektir, çünkü çarpan analizinde kullanılan kar veya zarar tablosu kalemleri (FVÖK, FAVÖK ve Hasılat) ile net dönem karı arasında ilişki yüksektir. Dolayısıyla, piyasa çarpanı ve FK Oranının birbirine yakın çıkması beklenir. Bu sebeple, bu çalışmada Fiyat / Kazanç Oranı analize dahil edilmemiştir.

$$\text{FK Oranı} = \text{Hisse başına piyasa fiyatı} / \text{Hisse başına kar}$$

4.3.4.5.3 Piyasa Değerinin Defter Değerine Oranı:

İşletmenin piyasa değerinin, özkaynaklarının defter değerinin kaç katı olduğunu gösterir. Oranın yüksek olması hisse senedinin fazla değerli olduğu anlamına gelebilir. Tam tersine, oranın 1'den düşük olması, işletmenin nakit yaratan birimlerinde değer düşüklüğü olduğuna dair gösterge olabilir. Bu durumda, işletmelerin varlıklarının defter değerlerini düzeltmeleri beklenebilir.

$$\text{Piyasa Değeri} = \text{Borsada o gün oluşan hisse başına fiyatı} \times \text{toplam hisse senedi sayısı}$$

$$\text{Defter Değeri} = \text{Özkaynakların finansal durum tablosundaki değeri}$$

BOBİ FRS kullanan işletmeler, halka açık olmadıkları için, bu çalışmada borsa değeri ile oluşan piyasa / defter değeri oranı kullanılmamıştır.

Bir işletme halka açık değilse, o şirketin piyasa değeri (market - equity value) veya firma değeri (enterprise value) piyasa çarpanları yöntemi ile bulunabilir. Bu yöntemde işletmenin içinde bulunduğu sektördeki halka açık şirketlerin firma değerleri ile çeşitli kar veya zarar tablosu büyüklükleri oranlanır ve piyasa çarpanları elde edilir. Elde edilen piyasa çarpanlarının medyanı veya ortalaması alınarak, ilgili sektördeki kullanılabilir piyasa çarpanı elde edilir. Daha sonrasında bu çarpan, işletmenin kar veya zarardaki referans büyüklükleri ile çarpılarak işletmenin firma değeri elde edilebilir. Bir işletmenin firma değeri, piyasa değerine net finansal borcunun ilave edilmesi ile bulunabilir. Diğer bir deyişle, piyasa değeri, firma değerinden net finansal borcun çıkarılması yoluyla bulunur:

$$\text{Firma değeri} = \text{Piyasa değeri} + \text{Net Finansal Borç}$$

$$\text{Piyasa değeri} = \text{Firma değeri} - \text{Net Finansal Borç}$$

Bu çalışmada, en çok kullanılan çarpan yöntemlerinden FAVÖK çarpanı, FVÖK çarpanı ve Hasılat Çarpanı açıklanmıştır:

a) FAVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri

$$\text{Piyasa Değeri} = (\text{FAVÖK} \times \text{Piyasa Çarpanı}) - \text{Net Finansal Borç}$$

b) FVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri

Piyasa Değeri = (FVÖK * Piyasa Çarpanı) – Net Finansal Borç

c) Hasılat Çarpanı ile Piyasa Değeri

Piyasa Değeri = (Hasılat * Piyasa Çarpanı) – Net Finansal Borç

4.3.4.6 TFRS ve BOBİ FRS’ye göre Oran Analizlerinde Kullanılan Kalemler

Aşağıdaki tabloda, TFRS ve BOBİ FRS finansal tablolarında yer alan ve oran analizlerde kullanılan finansal tablo kalemleri belirtilmiştir. TFRS’de finansal tablo kalemleri kullanılırken 2019-1 sayılı Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, BOBİ FRS’de ise EK-5 ve EK-6’da yer alan sırasıyla finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu örnekleri kullanılmıştır. İki standartta da finansal tablo örnekleri farklı olduğundan oran analizleri de bundan kaynaklı olarak farklılık gösterebilecektir.

Tablo 4.1 TFRS ve BOBİ FRS’ye göre Oran Analizi Formülleri

Oran Analizi	TFRS Kalemleri ile Formül	BOBİ FRS ile Formül
Likidite oranları		
Net İşletme Sermayesi	Dönen Varlıklar - Kısa Vadeli Yükümlülükler	Dönen Varlıklar - Kısa Vadeli Yükümlülükler
Cari Oran	Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yükümlülükler	Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yükümlülükler
Asit-Test Oranı	(Dönen Varlıklar – Stoklar – Canlı Varlıklar - Sözleşme Varlıkları-Diğer Dönen Varlıklar - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar) / (Kısa Vadeli Yükümlülükler - Sözleşme Yükümlülükleri - Ertelenmiş gelirler - Devlet teşvikleri - Diğer KV yükümlülükler - SASVGY)	(Dönen Varlıklar-Stoklar--Diğer Dönen Varlıklar) / (Kısa Vadeli Yükümlülükler - Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar - Ertelenmiş gelirler - Alınan Avanslar - Diğer KV yükümlülükler)
Nakit Oranı	(Nakit ve Nakit Benzerleri) / (Kısa Vadeli Yükümlülükler - Sözleşme Yükümlülükleri - Ertelenmiş gelirler - Devlet teşvikleri - Diğer KV yükümlülükler - SASVGY)	(Nakit ve Nakit Benzerleri) / (Kısa Vadeli Yükümlülükler - Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar - Ertelenmiş gelirler - Alınan Avanslar - Diğer KV yükümlülükler)
Finansal Yapı Oranları		
Kaldıraç Oranları		
Toplam Borçlanmaların Özkaynaklara Oranı	(KV ve UV Borçlanmalar + UV Borçlanmaların KV Kısımları + KV ve UV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler + Diğer Finansal Yükümlülükler) / Özkaynaklar	KV ve UV Finansal Yükümlülükler / Özkaynaklar

Oran Analizi	TFRS Kalemleri ile Formül	BOBİ FRS ile Formül
Net Finansal Borç	KV ve UV Borçlanmalar + UV Borçlanmaların KV Kısmı + KV ve UV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler + Diğer Finansal Yükümlülükler – Nakit ve Nakit Benzerleri	KV ve UV Finansal Yükümlülükler - Nakit ve Nakit Benzerleri
Net Finansal Borcun Özkaynağa Oranı	Net Finansal Borç / Özkaynaklar	Net Finansal Borç / Özkaynaklar
Toplam Varlıkların Özkaynaklara Oranı	Toplam Varlıklar / Özkaynaklar	Toplam Varlıklar / Özkaynaklar
Borçlanma Katsayısı	Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler / Özkaynaklar	Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler / Özkaynaklar
Borç Ödeme Kapasitesi		
FVÖK	Esas Faaliyet Karı / (Zararı)	Esas Faaliyet Karı / (Zararı)
FAVÖK	Esas Faaliyet Karı / (Zararı) + Amortisman Giderleri	Esas Faaliyet Karı / (Zararı) + Amortisman Giderleri
Borç Servisi Karşılama Oranı	İlgili Döneme Ait Anapara ve Faiz Gideri / FAVÖK	İlgili Döneme Ait Anapara ve Faiz Gideri / FAVÖK
Faiz Gideri Karşılama Oranı	FAVÖK / (Finansman Gelirleri + Finansman Giderleri)	FAVÖK / (Finansal Gelirler + Finansal Giderler)
Net Finansal Borç FAVÖK'e Oranı	Net Finansal Borç / FAVÖK	Net Finansal Borç / FAVÖK
Uzun Vadeli Finansal Borcun FAVÖK'e oranı	(Uzun Vadeli Borçlanmalar + UV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler + UV Finansal Yükümlülükler – Net İşletme Sermayesi) / FAVÖK	UV Finansal Yükümlülükler - Net İşletme Sermayesi / FAVÖK
Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	Duran Varlıklar / (Özkaynaklar + Uzun Vadeli Yükümlülükler)	Duran Varlıklar / (Özkaynaklar + Uzun Vadeli Yükümlülükler)
Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı	(Maddi Duran Varlıklar + Kullanım Hakkı Varlıkları) / Özkaynaklar	Maddi Duran Varlıklar / Özkaynaklar
Faaliyet Oranları		
Stok Devir Hızı	(Satışların Maliyeti + Tarımsal Faaliyetlerden Gerçeğe Uygun Değer Farkları) / ((Dönem Sonu Stoklar + Dönem Başı Stoklar)/2)	(Satışların Maliyeti + Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları) / ((Dönem Sonu Stoklar + Dönem Başı Stoklar)/2)
Alacak Devir Hızı	Hasılat / Ortalama (Ticari Alacak + Sözleşme Varlıkları - Sözleşme Yükümlülükleri)	Satış Hasılatı / Ortalama (Ticari Alacaklar + Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar - Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar - Ertelenmiş Gelirler)
Net İşletme Sermayesi Devir Hızı	Hasılat / Net İşletme Sermayesi	Satış Hasılatı / Net İşletme Sermayesi
Maddi Duran Varlık Devir Hızı	Hasılat / (Maddi Duran Varlıklar + Kullanım Hakkı Varlıkları)	Satış Hasılatı / Maddi Duran Varlıklar
Aktif Devir Hızı	Hasılat / Toplam Varlıklar	Satış Hasılatı / Toplam Varlıklar

Oran Analizi	TFRS Kalemleri ile Formül	BOBİ FRS ile Formül
Karlılık Oranları		
Karlılığın Varlıklara Oranı		
Karın Toplam Varlıklara Oranı	Dönem Net Karı (Zararı) / Toplam Varlıklar	Dönem Net Karı veya Zararı / Toplam Varlıklar
Net Varlıklar (Özkaynaklar)	Varlıklar - Yükümlülükler	Varlıklar - Yükümlülükler
Yatırılan Sermaye	Özkaynaklar + Net Finansal Borç – Finansal Yatırımlar - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	Özkaynaklar + Net Finansal Borç – Finansal Yatırımlar - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar
Yatırılan Sermayenin Karlılığı	FVÖK / Yatırılan Sermaye	FVÖK / Yatırılan Sermaye
Karlılığın Satışlara Oranı		
Net Kar Marjı	Net Dönem Karı / Hasılat	Net Dönem Karı veya Zararı / Net Satışlar
Sürdürülen Faaliyetlerden Net Kar Marjı	Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı / Hasılat	Net Dönem Karı veya Zararı / Net Satışlar
FVÖK Marjı	FVÖK / Hasılat	FVÖK / Satış Hasılatı
Brüt Kar Marjı	Brüt Kar / Hasılat	Brüt Kar / Satış Hasılatı
Karlılığın Özkaynaklara Oranı		
DuPont Karlılık Analizi	Net Dönem Karı / Özkaynaklar	Net Dönem Karı veya Zararı / Özkaynaklar
Piyasa Temelli Oranlar		
Hisse Başına Kar	Ana ortaklığa ait Net Dönem Karı / Toplam Hisse Sayısı	Ana ortaklığa ait Net Dönem Karı / Toplam Hisse Sayısı
Piyasa Değerinin Hesaplanması		
FAVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri	(FAVÖK * Piyasa Çarpanı) - Net Finansal Borç	(FAVÖK * Piyasa Çarpanı) - Net Finansal Borç
FVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri	(FVÖK * Piyasa Çarpanı) - Net Finansal Borç	(FVÖK * Piyasa Çarpanı) - Net Finansal Borç
Hasılat Çarpanı ile Piyasa Değeri	(Hasılat * Piyasa Çarpanı) - Net Finansal Borç	(Hasılat * Piyasa Çarpanı) - Net Finansal Borç

BÖLÜM 5. BOBİ FRS VE TFRS ARASINDA YER ALAN FARKLARIN FİNANSAL ANALİZ ÜZERİNE ETKİLERİNİN BELİRLENMESİ

Bu bölümde, Bölüm 3’deki içerik analizinde detaylı olarak incelenen BOBİ FRS ile TFRS arasındaki farkların finansal analiz üzerindeki etkisi incelenmektedir. BOBİ FRS ve TFRS arasındaki sınıflandırma, kayda alma ve ölçme politikalarında ortaya çıkan farklar, finansal tabloların birçok kalemini etkilemekte ve finansal analizde farklı sonuçlara yol açabilmektedir. Özellikle sektör oranlarının ortalaması hesaplanırken, bazı şirketler finansal tablolarını BOBİ FRS’ye, bazı şirketler TFRS’ye göre hazırlayacağı için finansal analizde her iki standarda göre farklı sonuçlar veren oranlar kullanılmak zorunda kalınacak ve sektörlerin karşılaştırılabilirliği de azalacaktır.

5.1 YATAY ANALİZE ETKİSİ

Bu çalışmanın 3.30 numaralı bölümünde belirtildiği üzere, TFRS ve BOBİ FRS arasında içerik analizi sonucunda önemli olarak kabul edilebilecek 159 farka rastlanmıştır. Söz konusu farkların tamamı finansal tablo kalemlerinin tutarlarını BOBİ FRS’de ve TFRS’de değiştireceği için tüm farkların karşılaştırmalı finansal analiz üzerinde etkisi olması beklenmektedir.

5.2 DİKEY ANALİZE ETKİSİ

5.1 numaralı karşılaştırmalı finansal analiz bölümünde belirtilen sebeplerle TFRS ve BOBİ FRS arasında yer alan tüm farkların dikey analize etkisi olması beklenmektedir.

5.3 TREND ANALİZİNE ETKİSİ

5.1 numaralı karşılaştırmalı finansal analiz bölümünde belirtilen sebeplerle TFRS ve BOBİ FRS arasında yer alan tüm farkların trend analizine etkisi olması beklenmektedir.

5.4 ORAN ANALİZİNE ETKİSİ

5.4.1 Likidite Oranları Üzerine Etkisi

Aşağıdaki tabloda, TFRS ve BOBİ FRS arasındaki, finansal tabloları etkileyebilecek farkların likidite oranları üzerindeki etkisi gösterilmiştir. İki standart arasında tespit edilen farkların en çok cari oranın üzerinde etkisi olmuştur. Toplamda 65 tane fark, cari oranın hesaplamasını etkilemektedir.

Tablo 5.1 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Likidite Oranları üzerine etkisi

Konu	Cari Oran	Asit Test Oranı	Nakit Oranı
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	1	1	1
Devlet Teşvikleri	2		
Ertelenmiş Vergi	1		
Finansal Durum Tablosu - Varlıklar / Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	1	2	1
Finansal Durum Tablosu - Varlıklar Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler		1	
Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	1		1
Finansal Varlık ve Yükümlülükler	2	2	2
Finansal Varlıklar	2	2	
Finansal Yükümlülükler	1	1	1
Hasılat	16	5	2
Hisse Bazlı Ödemeler	1	1	1
İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	1	1	
İş Birleşmesi	3	3	3
Karşılıklar	4	4	4
Kiralamalar	10	10	8
Konsolidasyon	6	5	5
Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler	1	1	1
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	1	1	1
Stoklar	3		
Tarımsal Faaliyetler	1		
Yabancı Para İşlemleri	1		
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Raporlama	1		
Gerçeğe Uygun Değer	4	4	2
Toplam	64	44	33

5.4.2 Finansal Yapı Oranlarına Etkisi

BOBİ FRS ve TFRS arasındaki muhasebeleştirme, ölçüm ve sınıflama farklılıklarının Finansal Yapı Oranları üzerine etkisi yüksek gözükmemektedir. En çok etkilenen oran, Toplam Varlıkların Özkaynaklara oranıdır. Toplamda tespit edilen 160 farkın 115'i bu oranın hesaplamasını etkilemiştir.

Tablo 5.2 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Finansal Yapı Oranları üzerine etkisi

Konu	Toplam Borçlanmaların Özkaynaklara Oranı	Net Finansal Borcun Özkaynağa Oranı	Toplam Varlıkların Özkaynaklara Oranı	Borçlanma Katsayısı	Borç Servisi Karşılama Oranı	Faiz Gideri Karşılama Oranı	Net Finansal Borç FAVÖK'e Oranı	Uzun Vadeli Finansal Borcun FAVÖK'e oranı	Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı
Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri	1	1	1	1					1	1
Arama ve Değerlendirme Varlıkları	1	1	1	1		1			1	1
Borçlanma Maliyetleri	2	2	2	1		2			2	2
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	3	3	3	3		3	3	3	3	3
Devlet Teşvikleri	1	1	2	2		1	2	2	2	2
Durdurulan Faaliyetler							1	1		
Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	1	1	1	1	1				1	1
Ertelenmiş Vergi	4	4	4	4					5	4
Ertelenmiş Vergi / Cari Dönem Vergi	1	1	1	1					1	1
Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	1	1	1	1					1	1
Finansal Durum Tablosu - Varlıklar / Yükümlülükler	2	1	1	1			1	1	2	2

Konu	Toplam Borçlanmaların Özkaynaklara Oranı	Net Finansal Borcun Özkaynağına Oranı	Toplam Varlıkların Özkaynaklara Oranı	Borçlanma Katsayısı	Borç Servisi Karşılama Oranı	Faiz Gideri Karşılama Oranı	Net Finansal Borç FAVÖK'e Oranı	Uzun Vadeli Finansal Borcun FAVÖK'e Oranı	Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı
Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler										
Finansal Durum Tablosu - Varlıklar Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler										2
Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	1	1		1			1	1		
Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü	4	4	4	4					4	3
Finansal Varlık ve Yükümlülükler	2	2	2	2	1	2	1	1	2	2
Finansal Varlıklar	2	2	2	2		2	1	1	1	2
Finansal Yükümlülükler	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Hasılat	15	15	16	15		15	15	15	15	15
Hisse Bazlı Ödemeler	1	1	1	1		1	1	1	1	1
İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	1	1	1	1	1		1	1	1	1
İş Birleşmesi	8	8	9	8	1	6	6	6	8	7
İştiraklerdeki Yatırımlar		1	1	1					1	1
İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler	1	2	2	2					2	2
Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları						7	1	1		
Karşılıklar	5	5	5	5		4	5	5	5	2
Kiralamalar	12	12	12	12	4	10	9	9	11	11
Konsolidasyon	9	9	9	9	5	7	7	7	9	9
Maddi Duran Varlıklar	1	1	1	1		1	1	1	1	2
Maddi Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	2	2	2					2	2

Konu	Toplam Borçlanmaların Özkaynaklara Oranı	Net Finansal Borcun Özkaynağına Oranı	Toplam Varlıkların Özkaynaklara Oranı	Borçlanma Katsayısı	Borç Servisi Karşılama Oranı	Faiz Gideri Karşılama Oranı	Net Finansal Borç FAVÖK'e Oranı	Uzun Vadeli Finansal Borcun FAVÖK'e Oranı	Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2	3	3	3					3	3
Maddi Varlıklar / Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	2	2	2		1			2	2
Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtım	1	1	1	1					1	1
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Standartların İlk Uygulaması	10	10	10	10		3	3	3	10	10
Stoklar	3	3	3	3		3	3	3	3	3
Tarımsal Faaliyetler	1	1	1	1		1	1	1	1	1
Yabancı Para İşlemleri	1	1	1	1		2	2	2	1	1
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Raporlama	1	1	1	1		1	1	1	1	1
Gerçeğe Uygun Değer	5	5	5	5			2	2	5	5
Toplam	110	112	114	112	16	76	71	71	112	110

5.4.3 Faaliyet Oranlarına Etkisi

BOBİ FRS ve TFRS arasındaki muhasebeleştirme, ölçüm ve sınıflama farklılıklarının Faaliyet Oranları üzerine etkisi aşağıda özetlenmiştir. En çok etkilenen oran, Aktif Devir Hızı oranıdır. Toplamda tespit edilen 160 farkın 87'si bu oranın hesaplamasını etkilemiştir.

Tablo 5.3 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Faaliyet Oranları üzerine etkisi

Konu	Stok Devir Hızı	Alacak Devir Hızı	Net İşletme Sermayesi Devir Hızı	Maddi Duran Varlık Devir Hızı	Aktif Devir Hızı
Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri				1	1
Arama ve Değerlendirme Varlıkları				1	1
Borçlanma Maliyetleri				2	2
Çalışanlara Sağlanan Faydalar			1		
Devlet Teşvikleri			2	1	1
Durdurulan Faaliyetler	1	1	1	1	1
Ertelenmiş Vergi			1		3
Ertelenmiş Vergi / Cari Dönem Vergi					1
Finansal Durum Tablosu - Varlıklar / Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	1	2	1	1	
Finansal Durum Tablosu - Varlıklar Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	1			2	
Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler			1		
Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü				3	4
Finansal Varlık ve Yükümlülükler			2		1
Finansal Varlıklar		1	2	1	2
Finansal Yükümlülükler			1		
Hasılat		15	17	15	17
Hisse Bazlı Ödemeler	1		1		
İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları		1	1	1	1
İş Birleşmesi	1	1	3	1	9
İştiraklerdeki Yatırımlar					1
İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler					2
Karşılıklar			4		
Kiralamalar			9	9	10
Konsolidasyon	5	4	5	4	8
Maddi Duran Varlıklar				2	1

Konu	Stok Devir Hızı	Alacak Devir Hızı	Net İşletme Sermayesi Devir Hızı	Maddi Duran Varlık Devir Hızı	Aktif Devir Hızı
Maddi Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller				2	2
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			1	2	3
Maddi Varlıklar / Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller				2	2
Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler	1	1	1	1	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	1	1	1	1	1
Standartların İlk Uygulaması	1	2		1	6
Stoklar	3		3		1
Tarımsal Faaliyetler			1		1
Yabancı Para İşlemleri	1			1	1
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Raporlama	1	1	1	1	1
Gerçeğe Uygun Değer			4	1	4
Toplam	18	30	64	57	88

5.4.4 Karlılık Oranlarına Etkisi

BOBİ FRS ve TFRS arasındaki muhasebeleştirme, ölçüm ve sınıflama farklılıklarının Karlılık Oranları üzerine etkisi yüksek gözükmemektedir. En çok etkilenen oran, Karın Toplam Varlıklara oranıdır. Toplamda tespit edilen 160 farkın 115'i bu oranın hesaplamasını etkilemiştir.

Tablo 5.4 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Karlılık Oranları üzerine etkisi

Konu	Karın Toplam Varlıklara Oranı	Yatırılan Sermayenin Karlılığı	Net Kar Marjı	Sürdürülen Faaliyetlerden Net Kar Marjı	FVÖK Marjı	Brüt Kar Marjı	DuPont Karlılık Analizi
Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri	1	1	1	1	1	1	1
Arama ve Değerlendirme Varlıkları	1	1	1	1	1	1	1
Borçlanma Maliyetleri	2	2	2	2	2	2	2
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	3	3	3	3	3	3	3
Devlet Teşvikleri	2	1	1	1	2	1	2
Durdurulan Faaliyetler	1	1	1	1	1	1	1
Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	1	1	1	1			1
Ertelenmiş Vergi	4	4	4	4			4
Ertelenmiş Vergi / Cari Dönem Vergi	1	1	1	1			1
Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	1	1	1	1		1	1
Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü	4	4	4	4	1	5	4
Finansal Varlık ve Yükümlülükler	2	2	2	2			2
Finansal Varlıklar	2	2	2	2	1		2
Finansal Yükümlülükler	1	1	1	1			1
Hasılat	15	15	15	15	15	15	15
Hisse Bazlı Ödemeler	1	1	1	1	1	1	1
İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	1	1	1	1	1	1	1
İş Birleşmesi	10	9	7	7	7	5	8
İştiraklerdeki Yatırımlar	1	1	1	1			1
İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler	3	2	3	3			3
Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları		1			1		
Karşılıklar	5	5	5	5	5	6	5

Konu	Karın Toplam Varlıklara Oranı	Yatırılan Sermayenin Karlılığı	Net Kar Marjı	Sürdürülen Faaliyetlerden Net Kar Marjı	FVÖK Marjı	Brüt Kar Marjı	DuPont Karlılık Analizi
Kiralamalar	11	11	11	11	9	10	11
Konsolidasyon	10	9	10	10	7	8	10
Maddi Duran Varlıklar	1	1	1	1	1	1	1
Maddi Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	2	2	2	1		2
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3	3	3	3	3		3
Maddi Varlıklar / Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	2	2	2	2		2
Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	1	1	1	1			1
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	1	1	1	1	1	1	1
Standartların İlk Uygulaması	10	11	10	9	7	6	9
Stoklar	3	3	3	3	3	3	3
Tarımsal Faaliyetler	1	1	1	1	1	1	1
Yabancı Para İşlemleri	3	2	3	3	2	1	3
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Raporlama	1	1	1	1	1	1	1
Gerçeğe Uygun Değer	5	3	5	5	1	1	5
Toplam	116	111	112	111	81	76	113

5.4.5 Piyasa Temelli Oranlara Etkisi

BOBİ FRS ve TFRS arasındaki muhasebeleştirme, ölçüm ve sınıflama farklılıklarının Piyasa Temelli Oranlar üzerine etkisi yüksek gözükmemektedir. En çok etkilenen oran, Hisse Başına Kar oranıdır. Toplamda tespit edilen 160 farkın 112'si bu oranın hesaplamasını etkilemiştir.

Tablo 5.5 BOBİ FRS ve TFRS farklarının Piyasa Temelli Oranlar üzerine etkisi

Konu	Hisse Başına Kar	FAVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri	FVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri	Hasılat Çarpanı ile Piyasa Değeri
Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri	1		1	
Arama ve Değerlendirme Varlıkları	1		1	
Borçlanma Maliyetleri	2		2	
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	3	3	3	
Devlet Teşvikleri	2	2	1	
Durdurulan Faaliyetler	1	1	1	
Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	1			
Ertelenmiş Vergi	4			
Ertelenmiş Vergi / Cari Dönem Vergi	1			
Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	1			
Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler		1	1	1
Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü	4		5	
Finansal Varlık ve Yükümlülükler	2	2	2	1
Finansal Varlıklar	2	1	1	
Finansal Yükümlülükler	1	1	1	1
Hasılat	15	15	15	17
Hisse Başına Kazanç	1			
Hisse Bazlı Ödemeler	1	1	1	
İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	1	1	1	
İş Birleşmesi	7	6	7	
İştiraklerdeki Yatırımlar	1			
İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler	3			
Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları		1	1	
Karşılıklar	5	5	5	
Kiralamalar	11	8	10	

Konu	Hisse Başına Kar	FAVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri	FVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri	Hasılat Çarpanı ile Piyasa Değeri
Konsolidasyon	10	7	7	5
Maddi Duran Varlıklar	1		1	
Maddi Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2		1	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3		3	
Maddi Varlıklar / Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2		2	
Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	1			
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	1	1	1	
Standartların İlk Uygulaması	9	3	7	
Stoklar	3	3	3	3
Tarımsal Faaliyetler	1	1	1	
Yabancı Para İşlemleri	3	2	2	1
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Raporlama	1	1	1	
Gerçeğe Uygun Değer	5		1	
Toplam	113	66	89	29

5.5 FİNANSAL TABLO ANALİZİNE ETKİSİ SONUÇ

BOBİ FRS ve TFRS arasındaki muhasebeleştirme, ölçüm ve sınıflandırma hususlarında çıkan 160 tane farkın finansal tablo analizine etkisi yüksek gözükmemektedir. Dikey ve yatay analiz ve trend analizi tüm farklardan etkilenirken, oran analizinde de farkların etkisi yüksektir.

Oran analizi bölümü incelendiğinde, en önemli etkinin Finansal Yapı Oranları ve Karlılık Oranları üzerinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu oranları farklardan etkilenme açısından sırasıyla, piyasa oranları, faaliyet oranları ve likidite oranları takip etmektedir.

Dolayısıyla, işletmenin finansal tablo kullanıcıları, özellikle finansal yapı oranları analizinde ve karlılık oranları analizinde dikkatli olmalıdır. Muhasebe standartları arasındaki farkların finansal tablo kalemleri üzerine etkisi önemli düzeyde ise, söz konusu oranların analiz üzerinde etkisi, finansal tablo kullanıcılarının karar almalarında yanıltıcı rol oynayabilir.

BÖLÜM 6. ÖRNEK BİR ŞİRKET ÜZERİNDEN BOBİ FRS VE TFRS'YE GÖRE DÜZENLENEN MALİ TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI VE ORAN ANALİZİ ÜZERİNE ETKİLERİNİN BELİRLENMESİ

Bu bölümde, öncelikle varsayımsal bir şirketin TFRS'ye göre düzenlenmiş konsolide finansal tabloları ele alınmış ve BOBİ FRS finansal tablolarını elde etmek için çıkarılması gereken düzeltme kayıtları ortaya konarak, BOBİ FRS finansal tabloları elde edilmiştir. Örnek vaka analizinde finansal tablo kalemleri belirlenirken, TFRS ve BOBİ FRS'ye göre önemli farklılık gösteren konuların finansal tablolarda yer almasına dikkat edilmiştir. Bu sayede, iki standart arasındaki farkların finansal tablo üzerindeki etkisinin daha iyi anlaşılması hedeflenmiştir.

Konsolide finansal tabloların her iki standart için de düzenlenmesinden sonra, oran analizini oluşturan likidite oranları, finansal yapı oranları, faaliyet oranları, karlılık oranları ve piyasa temelli oranlar bulunarak her iki standart için de çıkan sonuçlar incelenmiştir. Son kısımda, bu oranlar arasındaki farklar ve yorum üzerine etkisi tartışılmıştır.

Konsolide finansal tablolar düzenlenirken, önceki dönemin finansal verilerine ihtiyaç duyan oran analizlerinin elde edilebilmesi ve kar veya zarar tablosunun gerçeğe uygun sunumunun sağlanabilmesi için önceki dönem bilançosu da sunulmuştur. Standartların ilk uygulaması ile ilgili düzenlemeleri değerlendirebilmek için, önceki dönem bilançosu her iki standart için de açılış bilançosu kabul edilmiş ve standartların uygulamasına geçiş tarihi raporlanan dönemin başı kabul edilmiştir.

Kolaylık olması açısından, vaka analizinde kullanılan varsayımsal şirkete bundan sonraki kısımlarda Örnek AŞ denilecektir. Örnek AŞ'nin konsolide finansal tabloları hazırlanırken, bir çok değişik muhasebe uygulamasını içinde barındırdığından ve farklı sektörlerdeki uygulamalara da değinildiğinden “KPMG Illustrative Disclosures 2019” (KPMG: 2019) yayınından faydalanılmıştır. Bu yayında yer alan finansal tablolar ve

dipnotlara gerekli görülen yerlerde düzeltmeler yapılmış ve özgün bir konsolide finansal tablo ortaya çıkarılmıştır.

6.1 ÖRNEK AŞ’NİN TFRS’YE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI ve FAALİYET ALANLARI

6.1.1 ÖRNEK AŞ’nin Faaliyet Gösterdiği Alanlar

Örnek AŞ, değişik sektörlerde faaliyet gösteren bir Grup olarak kurulmuştur. Ana faaliyet alanları, mobilyalık eşya üretimi ve satışı, kâğıt üretimi ve satışı, mobilyalık eşyaların ve kâğıt üretiminde kullanılması ve aynı zamanda bu sektörlerle hammadde satışı için kereste imalatında kullanılan ormancılık faaliyetleri, paketleme faaliyetleri, zeytin ve elma yetiştiriciliği ve satışı olarak özetlenebilir.

Örnek AŞ’nin ana faaliyet alanı Türkiye’dir ve ağırlıkta kullanılan para birimi TL’dir. Bu yüzden sunum para birimi olarak TL’yi kullanmaktadır. Bunun dışında 2 ülkede daha faaliyet göstermektedir.

Örnek AŞ, 2019 senesinde paketleme faaliyetlerini başka bir Grup’a satmış ve bu faaliyet alanından çıkmıştır. Bundan sonraki süreçte, paketleme hizmetlerini elden çıkardığı işletme üzerinden tedarik edecektir.

Örnek AŞ’nin toplam varlıklarının yüzde 60’ı, kâğıt üretimi ve satışı, yüzde 20’si ormancılık faaliyetleri, yüzde 15’i ise mobilya satışlarıdır. Geri kalan varlıkları zeytin ve elma yetiştiriciliği ile alakalıdır.

Örnek AŞ’nin toplam hasılatının ise yüzde 80’lik kısmı kâğıt bölümünden, yüzde 10’luk kısmı mobilya bölümünden, geri kalan kısımları ise diğer faaliyet alanlarından oluşmaktadır. Bu verilere göre, kâğıt bölümünün toplam faaliyet alanları içerisindeki öneminin büyük olduğu anlaşılmaktadır.

Örnek AŞ’nin 31 Aralık 2019 itibarıyla 6 tane bağlı ortaklığı ve 1 tane iş ortaklığı bulunmaktadır. 1 Haziran 2019 itibarıyla, yüzde 25 paya sahip olduğu iştirakinin yüzde 65 oranında hisse paylarını satın almış ve statüsünü iştiraktan bağlı ortaklığa çevirmiştir.

6.1.2 Bilanço - Varlıklar

TFRS'ye göre Düzenlenmiş Örnek AŞ Bilançosu - Varlıklar		
VARLIKLAR	2019	2018
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.170	1.567
Finansal Yatırımlar	243	591
Türev Araçlar	419	441
Ticari Alacaklar		
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	1.236	642
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	35.047	24.353
Diğer Alacaklar		
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	200	78
Sözleşme Varlıkları	--	--
Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Varlıkları	1.271	782
Stoklar	12.148	12.119
Canlı Varlıklar	32	31
Peşin Ödenmiş Giderler	230	1.000
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	34	60
Diğer Dönen Varlıklar	240	287
ARA TOPLAM	52.270	41.951
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	14.400	--
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	66.670	41.951
Duran Varlıklar		
İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar	1.072	525
Finansal Yatırımlar	2.778	3.031
Türev Araçlar	116	131
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	2.489	1.948
Canlı Varlıklar	4.698	4.025
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1.520	400
Maddi Duran Varlıklar	24.897	29.077
Kullanım Hakkı Varlıkları	3.593	4.153
Şerefiye	3.832	3.407
Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.394	1.254
Peşin Ödenmiş Giderler	671	731
Ertelenmiş Vergi Varlığı	2.251	2.108
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	50.311	50.790
TOPLAM VARLIKLAR	116.981	92.741

6.1.3 Bilanço Yükümlülükler ve Özkaynaklar

TFRS'ye göre Düzenlenmiş Örnek AŞ Bilançosu - Yükümlülükler ve Özkaynaklar		
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	2019	2018
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Kısa Vadeli Borçlanmalar	3.618	1.117
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	1.055	3.985
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	674	554
Türev Araçlardan Borçlar	8	7
Ticari Borçlar		
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	174	351
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	22.443	19.887
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	20	388
Diğer Borçlar		
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	988	883
Sözleşme Yükümlülükleri		
Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	135	165
Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	150	52
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	4.751	1.693
Kısa Vadeli Karşılıklar		
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	400	600
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	260	740
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	235	86
ARA TOPLAM	34.911	30.508
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	4.410	--
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	39.321	30.508
Uzun Vadeli Borçlanmalar	20.307	17.293
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	3.451	3.975
Türev Araçlardan Borçlar	20	5
Diğer Borçlar		
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	270	--
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	440	--
Sözleşme Yükümlülükleri		
Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	300	150
Devlet Teşvik ve Yardımları	1.424	1.462
Uzun Vadeli Karşılıklar		
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	4.787	3.376
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	1.010	200
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	549	406
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	32.558	26.867
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	71.879	57.375

ÖZKAYNAKLAR		
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	41.850	32.275
Ödenmiş Sermaye	14.979	14.550
Sermaye Düzeltme Farkları	--	--
Geri Alınmış Paylar ()	(268)	(280)
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi ()	--	--
Paylara İlişkin Primler/İskontolar	4.777	3.500
Özkaynağa Dayalı Finansal Araç	509	--
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir		
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar	(117)	(33)
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar	1.710	752
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500	300
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	12.705	13.486
Dönem Net Kârı/Zararı	7.055	--
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	3.252	3.091
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	45.102	35.366
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	116.981	92.741

6.1.4 Kar veya Zarar Tablosu

TFRS'ye göre Düzenlenmiş Örnek AŞ Kar veya Zarar Tablosu	2019
Hasılat	102.694
Satışların Maliyeti (-)	(55.732)
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	600
Brüt Kâr (Zarar)	47.562
Genel Yönetim Giderleri (-)	(17.854)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(19.054)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(1.409)
Ticari Alacak veya Sözleşme Varlıkları Değer Düşüklüğü Zararları	(200)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	535
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	(1.000)
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)	8.580
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	554
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	--
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar	461
Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararları	(59)
İtfa Edilmiş Maliyeti Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılmasından Kaynaklanan Kazançlar	64
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)	9.600
Finansman Gelirleri	1.721
Finansman Giderleri (-)	(1.824)
Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	--
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ DÖNEM KÂRI (ZARARI)	9.497
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	
Dönem Vergi Gideri/Geliri	(3.479)
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	301
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	6.319
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	1.233
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	7.552
Dönem Net Kârının (Zararının) Dağılımı	
Ana Ortaklık Payları	7.055
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	497
Toplam	7.552
FVÖK	8.580
Amortisman ve İtfa Payı Giderleri	6.124
FAVÖK	14.704

6.1.5 Nakit Akış Tablosu

TFRS'ye göre Düzenlenmiş Örnek AŞ Nakit Akış Tablosu	2019
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	
Dönem Net Kârı (Zararı)	7.552
Dönem Net Kârı (Zararı) Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler	
Vergi Geliri/Gideriyle İlgili Düzeltmeler	3.153
Finansman Giderleriyle İlgili Düzeltmeler	1.824
Finansman Gelirleriyle İlgili Düzeltmeler	(1.721)
Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararlarıyla İlgili Düzeltmeler	59
İtfa Edilmiş Maliyeti Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılmasından Kazançlarla İlgili Düzeltmeler	(64)
Alınan Kar Payı Gelirleriyle İlgili Düzeltmeler	(26)
Amortisman ve İtfa Gideriyle İlgili Düzeltmeler	6.124
Değer Düşüklüğü (İptali) İle İlgili Düzeltmeler	(345)
Pay Bazlı Ödemelerle İlgili Düzeltmeler	755
Gerçeğe Uygun Değer Kayıpları (Kazançları) İle İlgili Düzeltmeler	(607)
Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve/veya İş Ortaklıklarının Dağıtılmamış Kârlarıyla İlgili Düzeltmeler (-)	(461)
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler	(48)
Durdurulan Faaliyetlerin Satışından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler	(1.354)
İşletme Varlık ve Yükümlülüklerindeki Değişiklik Öncesi İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit	14.841
Stoklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler	(1.851)
Ticari ve Diğer Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler	(17.163)
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler	870
Sözleşme Varlıklarındaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler	(489)
Ticari ve Diğer Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler	6.882
Karşılıklardaki Artışlar (Azalışlar)	1.541
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler	(712)
Sözleşme Yükümlülüklerindeki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler	(6)
İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit	3.913
Vergi İadeleri (Ödemeleri)	(400)
İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Akışları (A)	3.513

Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	
Durdurulan Faaliyetlerdeki Payların Satışı Sebebiyle Oluşan Nakit Girişleri	10.890
Bağlı Ortaklıklardaki Payların Ediniminden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)	(1.869)
Kontrol Gücü Olmayan Paylardan Pay Satın Alınması ile ilgili Nakit Çıkışları (-)	(200)
Başka İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Satılması	1.567
Sonucu Elde Edilen Nakit Girişleri	
Başka İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Edinimi İçin Yapılan Nakit Çıkışları (-)	(359)
Maddi Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri	3.085
Maddi Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)	(15.657)
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)	(1.235)
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)	(300)
Uzun Vadeli Canlı Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)	(305)
Alınan Kâr Payları	26
Alınan Faiz	6
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları (B)	(4.351)
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	
Pay İhracından veya Sermaye Artırımından Kaynaklanan Nakit Girişleri	1.550
İşletmenin Kendi Paylarını Geri Satın Alması veya Sermayenin Azaltılmasıyla İlgili Nakit Çıkışları (-)	30
Hisse Senedine Dönüşebilir Tahvil İhracından Kaynaklanan Nakit Girişleri	5.000
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri	2.641
Borçlanmalarla ilgili İşlem Maliyetleri	(311)
Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)	(5.055)
Kiralama Yükümlülükleriyle İlgili Nakit Çıkışları (-)	(554)
Türev Araçlardan Net Nakit Girişleri	5
Ödenen Kâr Payları (-)*	(1.243)
Ödenen Faiz (-)*	(1.609)
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları (C)	454
Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)	(384)
D. Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi	(13)
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)	(397)
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri	1.567
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)	1.170

6.1.6 Özkaynaklar Değişim Tablosu

	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir								Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir									
	Ödenmiş Sermaye	Paylara İlişkin Alınmış Primler	Geri Alınmış Paylar	Dayalı Finansal Araçlar	Özkaynaklar İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir	Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Birikmiş Finansal Varlıklardan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yanıtılan Birikmiş Nakit Akış Riskinden Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Birikmiş Yatırım Riskinden Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Paylar	Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	Maddi Duran Varlıklar Birikmiş Değerleme Artışları	Tanımlanmış Fayda Planları Birikmiş Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	Kardan Kusulanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Dönem Net Karı/Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Toplam Özkaynaklar
1 Ocak 2019 itibarıyla bakiye	14.550	3.500	(280)	--	356	66	570	(307)	67	101	--	(134)	300	13.486	--	32.275	3.091	35.366
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	134	--	--	--	--	134	--	134
Tanımlanmış Fayda Planları Birikmiş Yeniden Ölçüm Kazançları	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	(280)	--	--	--	(280)	--	(280)
Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Değer Artış Kazançları	--	--	--	--	--	--	--	--	--	62	--	--	--	--	--	62	--	62
Yabancı para çevrim farkları	--	--	--	--	999	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	999	27	1.026
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Birikmiş Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	--	--	--	--	--	--	--	(270)	--	--	--	--	--	--	--	(270)	--	(270)
Birikmiş Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	--	--	--	--	--	--	517	--	--	--	--	--	--	--	--	517	--	517
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yanıtılan Finansal Varlıklardan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	--	--	--	--	--	--	(4)	--	--	--	--	--	--	--	--	(4)	--	(4)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Paylar	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	--	--	--	--	999	(4)	517	(270)	--	62	134	(280)	--	--	--	1.158	27	1.185
Transferler	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	200	(200)	--	--	--	--
Dönem Net Karı	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	7.055	7.055	497	7.552
Sermaye Arttırımı	405	1.195	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	1.600	--	1.600
İş birleşmeleri sonucu sermaye arttırımı	24	63	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	87	--	87
Payların Geri Alım İşlemleri Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)	--	19	12	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	31	--	31
Ödenen Kar Payları	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	(1.243)	--	(1.243)	--	(1.243)
Özkaynaklardan karılanan hisse bazlı ödeme işlemleri	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	755	--	755	--	755
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybıyla Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (Azalış)	--	--	--	--	8	--	--	--	--	--	--	--	--	(93)	--	(85)	(115)	(200)
Hisse senedine dönüştürülebilir tahvil ihracı	--	--	--	509	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	509	--	509
Bağlı Ortaklıklardaki Kontrolün Kaybı Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)	--	--	--	--	(300)	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	(300)	(508)	(808)
Pay Bazlı İşlemler Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Bağlı Ortaklık Edinimi Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	260	260
Stoklara sınıflandırılan nakit akış riskinden korunma yedeği	--	--	--	--	--	--	8	--	--	--	--	--	--	--	--	8	--	8
31 Aralık 2019 itibarıyla bakiye	14.979	4.777	(268)	509	1.063	62	1.095	(577)	67	163	134	(414)	500	12.705	7.055	41.850	3.252	45.102

6.2 ÖRNEK AŞ'NİN KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARININ BOBİ FRS'YE GÖRE DÜZENLENMESİ ESNASINDA ÇIKARILAN DÜZELTME VE SINIFLANDIRMA KAYITLARI

Bu bölümde, Örnek AŞ'nin BOBİ FRS'ye göre konsolide finansal tabloları düzenlenirken TFRS finansal tabloları üzerinden çıkarılması gereken düzeltme ve sınıflandırma kayıtları incelenmiştir.

6.2.1 Sınıflandırma Kayıtları

6.2.1.1 Sözleşme Varlıkları

TFRS'de sözleşme varlıkları ayrı bir kalem olarak gösterilir. BOBİ FRS'de ise Devam Eden İnşa İşlemlerinden Alacak ve Borçlar haricinde, sözleşme varlıkları ticari alacaklarda, sözleşme yükümlülükleri ise ertelenmiş gelirler veya alınan avanslarda gösterilir.

Örnek AŞ'nin sözleşme varlıklarının tamamı mal ve hizmet satışlarından doğmaktadır. Bu durumda, BOBİ FRS finansal tabloları hazırlanırken aşağıdaki kayıt atılır:

	2019	Borç	Alacak
2019 - 1	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar Sözleşme varlıkları <i>(Sözleşme varlıklarının ticari alacaklara sınıflanması)</i>	1.271	1.271

	2019	Borç	Alacak
2018 - 1	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar Sözleşme varlıkları <i>(Sözleşme varlıklarının ticari alacaklara sınıflanması)</i>	782	782

6.2.1.2 Sözleşme Yükümlülükleri

Örnek AŞ'nin sözleşme yükümlülüklerinin içerisinde yer alan mal ve hizmet satışlarından doğan sözleşme yükümlülükleri, müşteri sadakat programı dolayısıyla

hasılat olarak kayıtlara alınmayan ürün satışlarından oluşmaktadır. BOBİ FRS’de bu tutarların ertelenmiş gelirlere sınıflanması gerekir:

		2019	Borç	Alacak
2019-	2	KV Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	150	
		UV Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	300	
		KV Ertelenmiş Gelirler		150
		UV Ertelenmiş Gelirler		300
		<i>(Sözleşme yükümlülüklerinin sınıflanması)</i>		

		Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018-	2	Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	2	
		Ertelenmiş Gelirler		2
		<i>(Sözleşme yükümlülüklerinin sınıflanması)</i>		

6.2.1.3 Verilen Sipariş Avansları - Stoklar

BOBİ FRS’de stoklar için verilen sipariş avansları stoklar kalemi içerisinde gösterilir. Bu açıdan kısa vadeli peşin ödenen giderler içerisinde yer alan sipariş avanslarının, BOBİ FRS açısından stoklara sınıflanması gereklidir:

		2019	Borç	Alacak
2019-	3	Stoklar	230	
		Peşin Ödenmiş Giderler		230
		<i>(Verilen sipariş avanslarının stoklara sınıflanması)</i>		

		Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018-	3	Stoklar	1.000	
		Peşin Ödenmiş Giderler		1.000
		<i>(Verilen sipariş avanslarının stoklara sınıflanması)</i>		

6.2.1.4 Verilen Maddi Duran Varlık Avansları

BOBİ FRS’de maddi duran varlık alımı için verilen sipariş avanslarının maddi duran varlıklar içerisinde gösterimi gereklidir:

		2019	Borç	Alacak
2019-	4	Maddi Duran Varlıklar Peşin Ödenmiş Giderler <i>(Verilen sipariş avanslarının maddi duran varlıklara sınıflanması)</i>	671	671

		Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018-	4	Maddi Duran Varlıklar Peşin Ödenmiş Giderler <i>(Verilen sipariş avanslarının maddi duran varlıklara sınıflanması)</i>	731	731

6.2.1.5 Türev Araçlar

BOBİ FRS’de türev araçlarının finansal yatırımlar içerisinde gösterilmesi gerekmektedir:

		2019	Borç	Alacak
2019-	5	KV Finansal Yatırımlar UV Finansal Yatırımlar KV Türev Araçlar UV Türev Araçlar <i>(Türev Araçların Finansal Yatırımlara sınıflanması)</i>	419 116	419 116

		Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018-	5	KV Finansal Yatırımlar UV Finansal Yatırımlar KV Türev Araçlar UV Türev Araçlar <i>(Türev Araçların Finansal Yatırımlara sınıflanması)</i>	441 131	441 131

6.2.1.6 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Diğer Borçlar

BOBİ FRS’de bu kalemin nerede sınıflanacağı belirtilmemiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında diğer borçların, diğer borçlar kaleminde gösterilmesi uygundur:

		2019	Borç	Alacak
2019-	6	Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar (Çalışanlara Sağlanan Faydalara ait Borçların Diğer Borçlara sınıflanması)	20	20

		2019	Borç	Alacak
2019-	6	KV Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	20	
		UV Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	440	
		KV İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		20
		UV İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		440
		(Çalışanlara Sağlanan Faydalara ait Borçların Diğer Borçlara sınıflanması)		

6.2.1.7 Devlet Teşvik ve Yardımları

BOBİ FRS’de Devlet Teşvik ve Yardımları, Ertelenmiş Gelirler’de gösterilir:

		2019	Borç	Alacak
2019-	7	Devlet Teşvik ve Yardımları Ertelenmiş Gelirler (Devlet teşvik ve yardımlarının ertelenmiş gelirlere sınıflanması)	1.424	1.424

		Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018-	7	Devlet Teşvik ve Yardımları Ertelenmiş Gelirler (Devlet teşvik ve yardımlarının ertelenmiş gelirlere sınıflanması)	1.462	1.462

6.2.1.8 Alınan Kar Payları

Örnek AŞ, alınan kar paylarını nakit akış tablosunda, yatırım faaliyetlerinden sağlanan nakitler içerisinde göstermeyi tercih etmiştir. TFRS Kullanım Rehberi uyarınca, alınan kar payları nakit akış tablosunda yatırım faaliyetlerinde gösterildiyse, kar veya zarar tablosunda da yatırım faaliyetlerinden gelirler içerisinde gösterilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS’de ise finansman gelirleri içerisinde ayrı bir kalem olarak gösterilir:

		2019	Borç	Alacak
2019-	8	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler Faiz, Kar Payı vb. Gelirler (Kar Payı Gelirlerinin Finansman gelirlerine sınıflanması)	26	26

6.2.1.9 İtfa Edilmiş Maliyet Üzerinden Ölçülen Finansal Yatırımların

Bilanço Dışı Bırakılması

BOBİ FRS’de itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal yatırımlar bilanço dışı bırakıldığında etki finansal gelirler veya giderler içerisinde gösterilir:

		2019	Borç	Alacak
2019-	9	İtfa Edilmiş Maliyeti Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılmasından Kaynaklanan Kazançlar Finansal Yatırımlar Satış Kazançları (Finansal yatırımların satış kazançları sınıflanması)	69	69

6.2.1.10 Finansal Varlıkların Değer Düşüklüğü Kazançları (Zararları) ve Değer Düşüklüğü Zararlarının İptalleri

BOBİ FRS’de finansman giderleri içerisinde gösterilir. TFRS Kullanım Rehberi uyarınca ayrı bir kalem olarak (TMS 1.82(ba)) finansman faaliyetlerinden gelirlerden önce gösterilir.

		2019	Borç	Alacak
2019-	10	Finansal Yatırımlar Değer Kaybı Zararları Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Zararları (Değer düşüklüğü zararlarının finansman giderlerine sınıflanması)	64	64

6.2.1.11 Finansman Faaliyetlerinden Gelirler

Finansman Faaliyetlerinden Gelirler, BOBİ FRS’de aşağıdaki kalemlerde detaylı olarak gösterilmektedir:

		2019	Borç	Alacak
2019- 11	Finansman Gelirleri		1.041	
	Faiz, Kar Payı vb. Gelirler			210
	Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları			831
	<i>(Finansman Faaliyetlerinden Gelirlerin BOBİ FRS’de sınıflaması)</i>			

6.2.1.12 Finansman Faaliyetlerinden Giderler

Finansman Faaliyetlerinden Giderler, BOBİ FRS’de aşağıdaki kalemlerde detaylı olarak gösterilmektedir:

		2019	Borç	Alacak
2019- 12	Finansman Giderleri			1.824
	Faiz, vb. Giderler		1.523	
	Kur Farkı Giderleri		187	
	Diğer Finansal Giderler		114	
	<i>(Finansman Faaliyetlerinden Giderlerin BOBİ FRS’de sınıflaması)</i>			

6.2.1.13 Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler

Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler, BOBİ FRS’de aşağıdaki kalemlerde detaylı olarak gösterilmektedir:

		2019	Borç	Alacak
2019- 13	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler		528	
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri			460
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları			20
	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları			48
	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar		461	
	İştirak ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar			461
	Yatırım Faaliyetlerinden Giderler			700
	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları		700	
	<i>(Yatırım Faaliyetlerinden Gelirlerin Sınıflanması)</i>			

6.2.1.14 Ticari Alacak ve Sözleşme Varlıkları Değer Düşüklüğü

Ticari Alacak ve Sözleşme Varlıkları Değer Düşüklüğü BOBİ FRS’de ayrı bir kalem olarak gösterilmez, esas faaliyetlerden giderler içerisinde gösterilir:

		2019	Borç	Alacak
2019- 14	Ticari Alacak veya Sözleşme Varlıkları Değer Düşüklüğü Zararları Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (Ticari alacak ve sözleşme varlıkları değer düşüklüğünün BOBİ FRS’de gösterimi)		200	200

6.2.1.15 İade yükümlülükleri

Satış iadesi karşılığı kayıtlara alındığında BOBİ FRS’de elde edilen kar marjı kadar bir tutar karşılık olarak kayıtlara alınır. TFRS’de ise satış iadesi kadar bir tutar iade yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilirken, iadenin maliyeti bir varlık hesabında kayıtlara alınabilir.

Örnek AŞ, 31.12.2019 itibarıyla, 988 TL (2018:883 TL) tutarında iade yükümlülüğünü diğer borçlarda kayıtlara alırken, 533 TL (2018: 500 TL) tutarındaki iade edilen stokun maliyetini, stokların içerisinde muhasebeleştirmiştir. BOBİ FRS’ye göre çıkarılması gereken sınıflandırma kaydı aşağıdaki gibidir:

		2019	Borç	Alacak
2019- 15	İlişkili taraf olmayanlara diğer borçlar Stoklar Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar (İade yükümlülüklerinin BOBİ FRS gösterimi)		988	533 455

		Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 8	İlişkili taraf olmayanlara diğer borçlar Stoklar Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar (İade yükümlülüklerinin BOBİ FRS gösterimi)		883	500 383

6.2.1.16 Taşıyıcı Bitkiler

Örnek AŞ tarımsal faaliyetleri kapsamında 31 Aralık 2019'da 100 TL tutarında (2018:Yoktur) elma ve zeytin ağaçları satın almıştır. BOBİ FRS'de taşıyıcı bitkiler canlı varlıklar içerisinde gösterildiği için bu tutarların maddi duran varlıklardan canlı varlıklara sınıflanması gerekmektedir:

	2019	Borç Alacak
2019- 16	Maddi Duran Varlıklar Uzun Vadeli Canlı Varlıklar (<i>Taşıyıcı bitkilerin canlı varlıklara sınıflanması</i>)	100 100

6.2.1.17 Durdurulan Faaliyetler

Örnek AŞ, 30 Haziran 2019 tarihinde paketleme faaliyetlerini başka bir Grup'a satmıştır. Dolayısıyla, paketleme faaliyetlerini durdurulan faaliyet içerisinde göstermektedir. BOBİ FRS'de durdurulan faaliyet tanımı bulunmadığından durdurulan faaliyetler kar veya zarar tablosundaki kalemlere sınıflanmaktadır:

Durdurulan Faaliyetler	
Hasılat	7.500
Satışların Maliyeti (-)	(7.200)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(250)
Genel Yönetim Giderleri	(196)
Esas Faaliyet Zararı	(146)
Vergi Geliri	25
Vergi Sonrası Net Zarar	(121)
Durdurulan Faaliyetler Satış Geliri	1.654
Satış geliri ile alakalı vergi gideri	(300)
Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı	1.233

	2019	Borç Alacak
2019- 17	Hasılat Satışların Maliyeti (-) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-) Genel Yönetim Giderleri Vergi Gideri Diğer Gelirler Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı (<i>Durdurulan Faaliyetlerin Sınıflaması</i>)	7.500 7.200 250 196 275 1.654 1.233

6.2.1.18 Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar

TFRS’de satış amaçlı sınıflandırma kriterlerini taşıyan duran varlıklar ve ilgili yükümlülükler, bilançoda ayrı bir satırda gösterilir. BOBİ FRS’de böyle bir düzenleme yoktur. Örnek AŞ, yurtdışındaki bir üretim tesisini satma kararı almıştır. Bu açıdan, üretim tesisine ait varlık ve yükümlülükler bilançoda gruplanarak ayrı bir satırda sunulmuştur. BOBİ FRS’de söz konusu varlık ve yükümlülükleri ilgili kalemlerine sınıflamak gerekmektedir:

	2019	Borç	Alacak
2019- 18	Maddi Duran Varlıklar	8.035	
	Stoklar	2.600	
	İlişkili taraf olmayanlardan ticari alacaklar	3.800	
	İlişkili taraf olmayanlardan ticari borçlar		4.200
	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		210
	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar		14.435
	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	4.410	
	(Satış Amaçlı Duran Varlıkların Sınıflaması)		

6.2.1.19 Diğer Sınıflama Kayıtları

Açılış bilançosunda çıkarılan diğer sınıflama kayıtları aşağıdaki gibidir:

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 9	Yabancı Para Çevrim Farkları		356
	Korunma Yedeği		263
	İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar		67
	Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir	686	
	(Özkaynak kalemlerinin BOBİ FRS gösterimi)		

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 10	Devam Eden İnşa İşlemlerinden Borçlar		165
	Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	165	
	Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler		1.693
	Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	1.693	
	(Diğer sınıflamalar)		

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 11	Kısa Vadeli Borçlanmalar	1.117	
	Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	3.985	
	KV Finansal Yükümlülükler		5.102
	Uzun Vadeli Borçlanmalar	17.293	
	UV Finansal Yükümlülükler		17.293
	(Borçlanmaların BOBİ FRS gösterimi)		

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 12	KV Finansal Yükümlülükler	7
	KV Türev Araçlardan Borçlar	7
	UV Finansal Yükümlülükler	5
	UV Türev Araçlardan Borçlar	5
	<i>(Türev araçlardan borçların BOBİ FRS gösterimi)</i>	

31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla çıkarılan diğer sınıflama kayıtları aşağıdaki gibidir:

	2019	Borç Alacak
2019- 58	Kısa Vadeli Borçlanmalar	3.618
	Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	1.055
	Finansal Yükümlülükler	4.681
	KV Türev Araçlardan Borçlar	8
	Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	4.751
	Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	4.751
	Uzun Vadeli Borçlanmalar	20.307
	Finansal Yükümlülükler	20.327
	UV Türev Araçlardan Borçlar	20
	Yeniden Değerleme Yedeği	134
	Yabancı Para Çevrim Farkları	1.063
	Korunma Yedeği	518
	İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar	67
	Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir	1.782
	Dönem Vergi Gideri/Geliri	3.479
	Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	301
	Vergi Gideri (-)	3.178
	İnş. ve Taah. İş.den Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	110
	Devam Eden İnşa İşlemlerinden Borçlar	110
	<i>(BOBİ FRS'ye göre diğer sınıflamalar)</i>	

6.2.2 Düzeltme Kayıtları

6.2.2.1 Hasılat – Farklı bir Mal veya Hizmet

Örnek AŞ, sattığı mobilyalar için aynı zamanda son tüketicilere kurulum hizmeti de satmaktadır. 31 Aralık 2018 itibarıyla son tüketicilerin tamamında kurulum hizmetini gerçekleştirmiştir. 31 Aralık 2019 itibarıyla ise, 50 TL tutarındaki yerine getirilmemiş kurulum hizmetini sözleşme yükümlülüğü olarak kayıtlarına almıştır. BOBİ FRS açısından, mal satışı esnasında kurulum geliri de kayıtlara alınır, ancak işletme verilmesi beklenen hizmet için hizmetin maliyetinden yola çıkarak 35 TL bir karşılık muhasebeleştirir.

	2019	Borç	Alacak
2019- 19	Ertelenmiş Gelirler	50	
	Hasılat		50
	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar		35
	Satışların Maliyeti	35	
	(Farklı bir mal veya hizmetin muhasebeleşmesi)		

6.2.2.2 Hasılat – Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

Örnek AŞ, bazı müşterileri için özel olarak mobilya üretim yapmakta ve bu mobilyaları başka müşterilerine satmamaktadır. Bu yönüyle, bu sözleşmeler eser sözleşme olarak yorumlanmaktadır. Yapısı gereği bu tip sözleşmelerin yerine getirilmesi için 3 ila 4 aylık bir süreye ihtiyaç vardır. Örnek AŞ, TFRS’de bu sözleşmelerin zamana yayılı edim yükümlülüğü olup olmadıklarını kontrol etmiştir. Yapılan analiz aşağıda yer almaktadır:

Aşağıdaki şartların herhangi birinin sağlanması durumunda edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak sağlanmış olur:

- a) Edimin faydalarının aynı anda alınıyor ve tüketiliyor mu?

Örnek AŞ’nin müşterileri üretim esnasında edimin faydalarından yararlanmamaktadırlar ve edimi tüketmemektedirler. Bu şart sağlanmamaktadır.

- b) Varlık oluşukça veya geliştirildikçe müşteri tarafından kontrol ediliyor mu? Edilmemektedir. Bu şart sağlanmamaktadır.

- c) İşletme edimi, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturuyor ve o güne kadar tamamlanan edime ilişkin tahsil hakkı doğuruyor mu?

Örnek AŞ’nin sözleşmesi eser sözleşme olup, alternatif kullanımı kısıtlıdır. Müşterilerin, haklarını hukuki yollardan alabilme ihtimalleri kuvvetli olup, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamalar önemlidir. Örnek AŞ, sözleşme gereği, eğer müşteri sözleşmeyi feshetmek isterse, o güne kadar katlandığı maliyetleri sözleşmede belirtilen kar marjı oranında müşteriden tahsil etme hakkına sahiptir.

Bu veriler ışığında zamana yayılı edim yükümlülüğü şartı sağlanmış olur.

Örnek AŞ, söz konusu müşterileri ile yaptığı sözleşmeleri TFRS’de zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmektedir. BOBİ FRS’deki kayda alma kriterleri yukarıdaki şartları değerlendirmemektedir. Dolayısıyla Örnek AŞ’nin hem 2019 açılış

bilançosunda, hem de 31.12.2019 itibarıyla kayıtlarında düzenleme yapması gerekmektedir.

Örnek AŞ'nin söz konusu eser sözleşmelerle ilgili yarattığı sözleşme varlıkları 2019 ve 2018 itibarıyla sırasıyla 1,100 TL ve 700 TL'dir. Bu sözleşmelerle ilgili katlandığı maliyet ise sırasıyla 800 TL ve 500 TL'dir. Bu durumda Örnek AŞ, BOBİ FRS finansal tablolarında, eser sözleşmeye ait maliyetleri stok olarak kayıtlarına alır.

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 13	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar Stoklar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Zamana yayılı edim yükümlülüklerinin muhasebeleşmesi)	700 500 200

	2019	Borç Alacak
2019- 20	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar Stoklar Hasılat Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Zamana yayılı edim yükümlülüklerinin muhasebeleşmesi)	1.100 800 100 200

6.2.2.3 Hasılat – Ek garantiler

Örnek AŞ, sattığı mobilyalarla ilgili olarak 5 sene garanti vermektedir. Garanti sürelerini, rakiplerine göre daha uzun tutarak, tüketicilerin kendi markasını daha fazla satın almasını sağlamaya çalışmaktadır. Örnek AŞ'nin içinde bulunduğu sektörde genelde 2 sene standart garanti verilmekte ve Tüketici Kanunu gereği firmaların en az 2 sene garanti vermeleri zorunlu tutulmaktadır. Bu veriler ışığında, Örnek AŞ'nin sattığı ürünlerde verdiği garanti sürelerinin 3 senesinin ek garanti sözleşmesi olarak nitelendirilmesi gerekir. Örnek AŞ, bu sebeple 3 senelik garanti süresini TFRS finansal tablolarında uzun vadeli (2019: 300 TL, 2018: 150 TL) ve kısa vadeli (2019: 100 TL, 2018: 50 TL) sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmiştir.

Eğer sözleşmenin ek garanti kısımları garanti yükümlülüğü olarak kayıtlara alınmış olsaydı, Örnek AŞ 3 senelik ek sözleşme maliyetini 2019 senesi için 200 TL (UV: 150 TL, KV: 50 TL), 2018 senesi için ise 100 TL olarak ölçerdi (UV: 75 TL, KV: 25 TL). BOBİ FRS'ye göre çıkarılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olurdu:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 14	UV Ertelenmiş Gelirler	150
	KV Ertelenmiş Gelirler	50
	Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	75
	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	25
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	100
	<i>(Ek garanti sözleşmelerinin BOBİ FRS'de muhasebeleştirilmesi)</i>	

	2019	Borç Alacak
2019- 21	UV Ertelenmiş Gelirler	300
	KV Ertelenmiş Gelirler	100
	Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	150
	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	50
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	100
	Hasılat	200
	Satışların Maliyeti (-)	100
	<i>(Ek garanti sözleşmelerinin BOBİ FRS'de muhasebeleştirilmesi)</i>	

6.2.2.4 Hasılat – Önemli Finansman Bileşeni – Avanslar

Örnek AŞ, kağıt üretimi faaliyetleri kapsamında, 2018 senesinde bir müşterisi için kendi üretim tesislerine yakın bir arazide depo inşaatına başlamıştır. Örnek AŞ'nin müşterisinin amacı, bu depoyu lojistik üssü olarak kullanmak ve Örnek AŞ'den gelen sevkiyatları Örnek AŞ'nin depolarında bekletmeden kendi deposuna almaktır. Bu yolla, Örnek AŞ işletme sermayesi ihtiyacını azaltacak, müşterisi ise nakliye maliyetlerinde optimizasyon sağlayacaktır. Örnek AŞ, depo inşası için Haziran 2018 tarihinde müşterisinden 150 TL avans almıştır. Bu avansı almasının sebebi depo inşaatının finansmanını sağlamaktır. Avans hesabının işleyişi ve hasılat olarak finansal tablolara aktarımı aşağıdaki gibidir:

Tarih	Avans	Hasılat	Kalan	Faiz oranı	Faiz	Hasılat	Yükümlülük
Haz.18	300	--	300	20%	--	--	
Ara.18	--	(150)	150	20%	30	(15)	165
Haz.19	300	(150)	300	20%	15	(15)	300
Ara.19	--	(200)	100	20%	30	(20)	110
2018	300	(150)			30	(15)	165
2019	300	(350)			45	(35)	110

BOBİ FRS açısından avans ödemesinin finansman bileşeni, sözleşme yükümlülükleri olarak değil, oluştuğunda faiz geliri olarak finansal tablolara alınır. Bu durumda, aşağıdaki kayıtların BOBİ FRS açısından çıkarılması gerekir:

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 15	Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Ön ödemelerde finansman bileşeninin muhasebeleştirilmesi)	15	15

	2019	Borç	Alacak
2019- 22	Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri Hasılat Faiz, vb. Giderler Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Ön ödemelerde finansman bileşeninin muhasebeleştirilmesi)	25 35	45 15

6.2.2.5 Hasılat – Değişken Bedel

Örnek AŞ, Kağıt Bölümü satışlarında yer alan bazı sözleşmelerinde Kağıt endeksindeki değişimlere göre müşterilerine ek fiyat farkı faturaları düzenlemekte veya müşterilerinden fiyat indirimi faturaları almaktadır.

Örnek AŞ, özellikle bir büyük müşterisine (Müşteri X) fason kağıt üretimi yapmakta ve müşterisi de kendi markası ile bu ürünleri kendi pazarında satmaktadır. Örnek AŞ,

Müşteri X ile yaptığı yazılı sözleşmede yer almasa bile, daha önceki dönemlerde 6 aylık periyotların sonunda, Kağıt Endeksindeki değişimlerin geçmiş fiyatları üzerine etkisini görmektedir. Bu görüşmeler sonucunda, 6 aylık dönemdeki Kağıt Endeksinin ağırlıklı ortalaması eğer baz alınan Kağıt Endeksi değerini yüzde 5 aşarsa, geçmişteki satış fiyatları üzerinden endeksteeki aşım yüzdesi kadar geriye dönük bir düzeltme yapılmaktadır.

31 Aralık 2018 itibarıyla, Kağıt Endeksi değişimlerinin geriye yönelik bir düzeltme gerektirmesi söz konusu olmamaktadır. Örnek AŞ, 2019 senesi ile ilgili muhtemel fiyat düzeltmesi için 31 Aralık 2019 itibarıyla, 30 Eylül 2019 ve 31 Mart 2020 dönemini değerlendirmiştir. En muhtemel tutar yöntemine göre, Kağıt Endeksi ortalamasının baz endeksini yüzde 5 aşması öngörülmekte ve aşım yüzdesi ise yüzde 10 civarında çıkmaktadır. Bu durumda, Örnek AŞ, TFRS finansal tablolarında Müşteri X'e yaptığı son 3 aylık satışların (2,000 TL) yüzde 10 tutarında artması gerektiğini hesaplamış ve 200 TL'yi sözleşme varlıkları olarak muhasebeleştirmiştir. BOBİ FRS finansal tabloları çıkarılırken değişken bedelin hangi yöntemle ölçüleceği belli değildir, bu açıdan Örnek AŞ, BOBİ FRS finansal tablolarında değişken bedelle ilgili aldığı kaydı geri çekmiştir.

	2019	Borç Alacak
2019- 23	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	200
	Hasılat	200
	(Değişken bedelin muhasebeleştirilmesi)	

6.2.2.6 Hasılat – Edim Yükümlülüğünün İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

Örnek AŞ, TFRS finansal tablolarında, devam eden inşaat işlerine ait edim yükümlülüğünün ifasını ölçerken gerçekleşen maliyetleri beklenen maliyetlere oranlamakta, bu yolla tamamlanma yüzdesini ölçmekte ve hasılatı kayıtlarına almaktadır. Gerçekleşen maliyetler ölçülürken, işletmenin edimini yansıtmayan maliyetler hesaplama dışı bırakılmaktadır. 2019 yılı hesaplamaları esnasında gerçekleşen inşaat maliyetleri içerisinde yer alan ama işletme ediminin ölçülmesinde dışarıda bırakılması gereken, inşaat sözleşmesinin yapılması ile ilgili 75 TL tutarındaki satış komisyonu tutarı inşaat maliyetlerinden düşülmüş ve işletme edimi ile ilgili gerçekleşen maliyetler elde edilmiştir:

Beklenen maliyet	600	A
Beklenen sözleşme geliri	800	B
Kar marjı	25%	$C=(B-A)/B$
İnşaat maliyetleri	450	D
Eksi: Satış komisyonu	(75)	E
Gerçekleşen maliyetler	375	$F=D-E$
Tahakkuk eden gelir 2019	500	$G=F/(1-C)$
Alınan Avanslar	(600)	H
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar	(100)	$I=G-H$

BOBİ FRS’de sözleşmenin yapılmasına yönelik maliyetlerin katlanılan maliyetlerden indirilmesi zorunlu değildir, bu yüzden tahakkuk eden gelirin hesabı aşağıdaki gibidir:

Beklenen maliyet	600	A
Beklenen sözleşme geliri	800	B
Kar marjı	25%	$C=(B-A)/B$
İnşaat maliyetleri	450	D
Tahakkuk eden gelir 2019	600	$E=D/(1-C)$
Alınan Avanslar	(600)	F
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar	--	$G=E-F$

Bu durumda, 2019 senesinde Örnek AS’nin aşağıdaki kaydı kayıtlara alması gereklidir:

	2019	Borç Alacak
2019- 24	Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	100
	Hasılat	100
	<i>(Katlanılan maliyetlerin BOBİ FRS’ye göre ölçümü)</i>	

6.2.2.7 Stoklar – Maliyet Yöntemi

Örnek AŞ, TFRS’ye göre stoklarını normal maliyet yöntemi ile ölçmektedir. BOBİ FRS’ye göre ise stoklarını tam maliyet sistemine göre ölçme kararı almıştır. Bu kararın stoklar üzerine etkisi, stokların 2019 senesinde 500 TL artması (2018: 200 TL) şeklinde olmuştur. Aşağıda, BOBİ FRS’ye göre çıkarılması gereken düzeltme kaydı bulunmaktadır:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 16	Stoklar	200
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	200
	<i>(Stokların tam maliyet yöntemiyle ölçülmesi)</i>	

	2019	Borç Alacak
2019- 25	Stoklar	500
	Satışların Maliyeti (-)	300
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	200
	(Stokların tam maliyet yöntemiyle ölçülmesi)	

6.2.2.8 Stoklar – Canlı Varlıklar Ölçüm

Örnek AŞ, ormancılık faaliyetleri uğraşmakta, kereste üretmek amacıyla kerestelik ağaç yetiştiriciliğinde bulunmaktadır. Aynı zamanda, mandıra hayvanı ve sığır yetiştirmektedir. Örnek AŞ, TFRS finansal tablolarında canlı varlıklarını gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçmektedir. BOBİ FRS finansal tablolarında ise, mandıra hayvanlarını maliyet yöntemi ile takip etmek istemektedir. Mandıra hayvanlarının gerçeğe uygun değeri 31 Aralık 2019 itibarıyla 346 TL (2018: 269 TL)'dir ve uzun vadeli canlı varlıklarda sınıflanmıştır.

Örnek AŞ, mandıra hayvanlarını 31 Aralık 2018 itibarıyla maliyet yöntemi ile ölçseydi defter değeri 160 TL olurdu. 2019 senesinde yapılan 193 TL tutarındaki gerçeğe uygun değer düzeltmesinin geri çevrilmesi ve canlı hayvan satışında oluşan 127 TL'lik maliyetin de 100 TL olarak güncellenmesi gerekirdi. Ayrıca, canlı varlıklara amortisman gideri ayrılması gerekirdi (20 TL). Aşağıda canlı varlıkların TFRS'de ve BOBİ FRS'de yıl içerisindeki hareket tablosu verilmiştir:

Tablo 6.1 Mandıra Varlıklarının TFRS ve BOBİ FRS amaçlı hareket tablosu

Mandıra hayvanları	TFRS	BOBİ FRS	Fark
1.01.2019 TFRS değeri	269	269	--
Gerçeğe uygun değer düzeltmesi	--	(69)	(69)
Birikmiş Amortisman	--	(40)	(40)
1 Ocak 2019 BOBİ FRS değeri	269	160	(109)
Alımlar	11	11	--
Satışlar	(127)	(100)	27
Katlanılan Maliyetler	--	20	20
Amortisman gideri	--	(20)	(20)
Gerçeğe uygun değer değişimi	193	--	(193)
31.12.2019 değerleri	346	71	(275)

BOBİ FRS'ye göre çıkarılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 17	Uzun Vadeli Canlı Varlıklar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Canlı Varlıkların Ölçümü)	109	109
	2019	Borç	Alacak
2019- 26	Uzun Vadeli Canlı Varlıklar	275	
	Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	193	
	Satışların Maliyeti (-) (Amortisman Gideri)	20	
	Satışların Maliyeti (-)		47
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Canlı Varlıkların Ölçümü)	109	

6.2.2.9 Finansal Varlıklar – Ölçüm

BOBİ FRS ve TFRS'ye göre finansal varlıkların değerlemesi aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.2 Finansal Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Ölçümü

	TFRS		BOBİ FRS		Fark	
	2019	2018	2019	2018	2019	2018
Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar						
Özel kesim tahvil ve bonoları - itfa edilmiş değer	1.699	1.893	1.699	1.893	--	--
Özel kesim tahvil ve bonoları - gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelir	118	373	--	--	(118)	(373)
Özel kesim tahvil ve bonoları - itfa edilmiş değer	--	--	26	274	26	274
Özkaynak yatırımları - gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelir	710	511	--	--	(710)	(511)
Özkaynak yatırımları - Maliyet değeri (Halka açık olmayan)	--	--	466	361	466	361
Özkaynak yatırımları - gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarar	251	254	251	254	--	--
	2.778	3.031	2.442	2.782	(336)	(249)
Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar	--	--				
Hazine bonoları - gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarar	243	591	--	--	(243)	(591)
Hazine bonoları - itfa edilmiş değer	--	--	169	610	169	610
	243	591	169	610	(74)	19

Çıkarılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 18	Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar	249
	Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar	19
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	19
	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Birikmiş Kazançlar	99
	Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	150
	Ertelenmiş Vergi Varlığı	82
	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Birikmiş Kazançlar	33
	Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	49
	<i>(Finansal Varlıkların Ölçülmesi)</i>	

	2019	Borç Alacak
2019- 27	Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar	336
	Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar	55
	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Birikmiş Kazançlar	92
	Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	244
	Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları	74
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	19
	<i>(Finansal Varlıkların Ölçülmesi)</i>	

6.2.2.10 Finansal Varlıklar – Değer Düşüklüğü Zararı

Örnek AŞ, TFRS finansal tablolarında ömür boyu beklenen kredi zararını kayıt altına almaktadır. Örnek AŞ, müşterilerini iki gruba ayırmaktadır: Kurumsal müşteriler ve şirket bazında düşük bakiyeye sahip olan ama toplandığında ticari alacakların yaklaşık yüzde 30'unu oluşturan bireysel alacak bakiyeleri.

Örnek AŞ, beklenen kredi zararını hesaplarken kurumsal müşterilerinin risk derecelendirme notunu dikkate almakta ve geçmiş 5 senede bu risk derecelendirme notuna sahip olup da değer düşüklüğüne uğramış firmaların değer düşüklüğüne konu tutarları ile bu şirketlere net satışların oranını, beklenen kredi zararı hesaplamasında kullanmaktadır. Bireysel müşteriler için ise, bireysel müşterilerde geçmişte oluşan değer düşüklüğü zararları ile net satışlar oranlanmakta ve elde edilen oran bilanço tarihi itibarıyla ticari alacaklarla çarpılarak beklenen kredi zararı bulunmaktadır.

Örnek AŞ'nin beklenen kredi zararları hesaplamasından 2019 senesinde kayıtlarına aldığı tutar 200 TL'dir (2018: 120 TL). BOBİ FRS'de beklenen kredi zararı uygulaması olmadığından, bu tutarların geri çevrilmesi gerekecektir:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 19	İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları <i>(Beklenen kredi zararları - ticari alacak)</i>	300 300

	2019	Borç Alacak
2019- 28	İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları <i>(Beklenen kredi zararları - ticari alacak)</i>	500 200 300

Örnek AŞ, özel kesim tahvil bonoları ile ilgili de beklenen kredi zararı çalışması yapmış ve risk derecelendirme notlarına göre beklenen kredi zararını kayıtlarına almıştır. BOBİ FRS açısından bu kayıtların geri çevrilmesi gerekmektedir:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 20	Finansal Yatırımlar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları <i>(Beklenen kredi zararları - finansal yatırımlar)</i>	41 41

	2019	Borç Alacak
2019- 29	Finansal Yatırımlar Finansal Yatırımlar Değer Kaybı Zararları Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları <i>(Beklenen kredi zararları - finansal yatırımlar)</i>	100 59 41

6.2.2.11 Korunma Muhasebesi – Yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma

Örnek AŞ, yurtdışı bağlı ortaklığındaki net yatırım riskinden korunmak için riskten korunma muhasebesi uygulamaya karar vermiştir. Örnek AŞ'nin Fransa'da faaliyet gösteren bağlı ortaklığı olan F şirketinin, ağırlıkta kullanılan para birimi Avrodur ve bu şirketin net yatırım tutarı 1 Ocak 2019 itibarıyla 1,000 Avrodur (1 Ocak 2018: 900 Avro). Örnek AŞ, riskten korunma ilişkisini 1 Ocak 2018 itibarıyla tasarlamıştır. Korunan kalem F şirketindeki net yatırım tutarının 300 Avro tutarındaki kısmı, korunma aracı ise Örnek

AŞ'nin bankalardan kullandığı 300 Avro kredinin döviz kuru riski bileşeni olarak tanımlanmıştır. Örnek AŞ, 1 Ocak 2019 tarihinde, korunan kalem tutarını 650 Avroya yükseltmiş ve 1 Ocak 2019'da bankalardan kullandığı 350 Avro tutarındaki kredinin döviz riski bileşenini ilave korunma aracı olarak tanımlamıştır. Bu riskten korunma ilişkisi sonucunda banka kredisinin değerlemesinden oluşan kur farkları kar veya zararda değil, özkaynaklar içerisinde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleşmiştir.

31.Ara.18	6,04	EUR/ TL kuru	31.Ara.17	4,52	EUR/ TL kuru
31.Ara.19	6,66	EUR/ TL kuru	31.Ara.18	6,04	EUR/ TL kuru
Değişim	0,62	A	Değişim	1,53	A
Koruma kalemi	650 €	B	Koruma kalemi	300 €	B
Kur farkı gideri	403	C=A*B	Kur farkı gideri	458,00	C=A*B

BOBİ FRS'de türev olmayan finansal araçlar, korunma aracı değildir. Bu açıdan, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleşen kur farkları kar veya zarar tablosuna sınıflanmıştır:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 21	Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Birikmiş Yatırım Riskinden Korunma Kayıpları	458
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	458
	Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Birikmiş Yatırım Riskinden Korunma Kayıpları	151
	Ertelenmiş Vergi Varlığı	151
	(Net yatırım riskinden korunma muhasebesi)	
	2019	Borç Alacak
2019- 30	Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Birikmiş Yatırım Riskinden Korunma Kayıpları	861
	Kur Farkı Giderleri	403
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	458
	(Net yatırım riskinden korunma muhasebesi)	

6.2.2.12 İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler - Ölçüm (İlk Muhasebeleştirme)

Örnek AŞ, 2020 senesinde Z şirketinin yüzde 30 payını satın almıştır. TFRS finansal tablolarında satın almadan sonra net tanımlanabilir varlıkların gerçeğe uygun değeri bulunmuş ve TFRS 3'te tanımlandığı şekliyle satın alma muhasebesi yerine getirilmiştir. BOBİ FRS açısından ise, iştirak satın almalarında, iştirakin net varlıkları hesaplanırken bu varlıkların gerçeğe uygun değeri yerine BOBİ FRS'ye göre satın alma tarihindeki değerleri yeterlidir. Bu durumda, iki standart açısından satın alma muhasebesi aşağıdaki gibidir: (Satın alma tarihi 30 Haziran 2020 alınmıştır).

Tanımlanabilir Varlıklar	TFRS	BOBİ		Fark	Son 6 ay K/Z Etkisi
		FRS			
Maddi Duran Varlıklar	1.500	1.300	200	5 sene amortisman	(20)
Müşteri Sözleşmeleri	800	--	800	5 sene amortisman	(80)
Marka Hakkı	400	--	400	5 sene amortisman	(40)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	400	300	100	5 sene amortisman	(10)
Stoklar	400	300	100	31 Ara. 20'de satılmış.	(100)
Koşullu Borçlar	(50)	--	(50)	Gerçekleşti	50
Nakit ve Nakit Benzerleri	100	100	--		
Diğer varlık ve yükümlülükler	(1.500)	(1.500)	--		
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	(200)	312	(512)		66
Toplam Tanımlanabilir Varlıklar	1.850	812	1.039	Toplam	(134)
Alınan Hisse Payı	20%	20%			
Örnek AŞ'nin payı	370	162			
Ödenen Bedel	500	500			
Şerefiye	130	338			

BOBİ FRS'ye göre iştirakin satın alması esnasında yüksek şerefiye bedeli oluşmuş olup, yine BOBİ FRS uyarınca bu şerefiye amortismanına tabi değildir. Dolayısıyla, iştirakin ilk aktifleştirme bedeli aynı olmakla birlikte, sonraki senelerde iştirakin kayıtlı değeri her 2 standart için de farklı olacaktır.

	2019	Borç Alacak
2019- 31	İştirakler	200
	İştirak ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar (İştiraklerin satın alınması)	200

6.2.2.13 Maddi Duran Varlıklar – Bilanço dışı bırakma

2019 senesinde maddi duran varlıklardan 14.161 TL tutarında çıkış gerçekleştirilmiştir. Bu çıkışlar incelendiğinde, 700 TL net defter değerine sahip olan çıkışların Örnek AŞ'nin hali hazırda devam eden yenileme yatırımları sonucunda maddi duran varlıklardan çıkması beklenen tahmini değer olduğu görülmektedir. Bu tutar, doğrudan gözlemlenemediği için, yeni yatırım bedelinin tutarının eski yatırımın giriş bedeline yakınsadığı kabul edilmiştir. BOBİ FRS'de bu konu düzenlenmediğinden, TFRS'deki kayıt ters çevrilmiştir.

	2019	Borç Alacak
2019- 32	Maddi Duran Varlıklar	700
	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Karları (Yenileme Yatırımı Çıkışları)	700

6.2.2.14 Maddi Duran Varlıklar – Restorasyon Maliyetleri

Örnek AŞ, 2019 senesindeki önemli düzeyde sabit kıymet yatırımında bulunmuştur. Bu yatırımları içerisinde Türkiye Cumhuriyeti Devletinden 5 senelik süre için kiraladığı, üzerine yatırım yaptığı ve kiralama süresi sonunda, devlete kiraladığı alanı restore ederek devredeceği bir yatırımı bulunmaktadır. TFRS finansal tablolarında, restorasyon harcamalarının tahmini maliyeti bugünkü değeri üzerinden maddi duran varlıklara ilave edilmiş ve karşılığında uzun vadeli bir karşılık kayıtlara alınmıştır. BOBİ FRS’de bugünkü değere göre ölçüm zorunlu olmadığından restorasyon harcamaları tahmini değerinden gösterilmiştir.

	2019	Borç Alacak
2019- 33	Maddi Duran Varlıklar Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar (Restorasyon maliyetlerinin aktifleştirilmesi)	600 600

Örnek AŞ, aynı zamanda restorasyon karşılığının zamanın geçmesinden kaynaklanan faiz etkisini de finansal tablolarında kayıt altına almıştır. BOBİ FRS’de bu karşılığın da ters çevrilmesi gereklidir:

Maddi Duran Varlık Giriş Tarihi	18.07.2019	
Bilanço tarihi	31.12.2019	
Gün sayısı	166	A
Restorasyon Karşılığı - TFRS	394	B
Etkin Faiz Oranı – uzun vadeli	20%	C
Zamanın geçmesinden kaynaklanan faiz etkisi	36	D=A*B*C/365

	2019	Borç Alacak
2019- 34	Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar Faiz, vb. Giderler (Restorasyon karşılığı zaman geçmesinin faiz etkisi ters çevirme)	36 36

6.2.2.15 Kiralamalar (Kiracı)

BOBİ FRS’de faaliyet kiralamalarının kullanım hakkı olarak aktifleştirilmesine izin verilmemektedir. Bu açıdan açılış bilançosunda ve daha sonrasında 31 Aralık 2019 finansal tablolarında faaliyet kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıkları ve kiralama yükümlülükleri geri çevrilmiştir:

Örnek AŞ’nin kiralama varlıkları hareket tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.3 Kiralama Varlıkları Hareket Tablosu

Açıklama	Faaliyet Kiralaması	Finansal Kiralama	Toplam
	Arsa ve binalar	Makine ve teçhizat	
1 Ocak 2019 bakiyesi	2.224	1.929	4.153
Amortisman gideri	(342)	(279)	(621)
İlaveler	150	--	150
Bilanço dışı bırakma	(89)	--	(89)
31 Aralık 2019 bakiyesi	1.943	1.650	3.593

Örnek AŞ'nin kiralama işlemlerinden doğan yükümlülüklerle ait hareket tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.4 Kiralama Yükümlülükleri hareket tablosu

Açıklama	Kiralama yükümlülükleri
1 Ocak 2019 bakiyeleri	
KV Finansal Kiralama Yükümlülükleri	347
UV Finansal Kiralama Yükümlülükleri	1.878
KV Faaliyet Kiralaması Yükümlülükleri	207
UV Faaliyet Kiralaması Yükümlülükleri	2.097
KV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	554
UV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	3.975
1 Ocak 2019 bakiyesi toplam	4.529
Ödemeler	(554)
İlaveler	150
Faiz gideri	736
Faiz ödemesi	(736)
31 Aralık 2019 bakiyesi	4.125

Tablo 6.5 Kiralama Yükümlülüklerinin Nitelikleri ve Sınıflandırılması

Açıklama	Kiralama yükümlülükleri
KV Finansal Kiralama Yükümlülükleri	200
UV Finansal Kiralama Yükümlülükleri	1.678
KV Faaliyet Kiralaması Yükümlülükleri	474
UV Faaliyet Kiralaması Yükümlülükleri	1.773
KV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	674
UV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	3.451

Kiralama yükümlülüklerinin ve varlıklarının dönem kar zarar etkileri aşağıda özetlenmiştir:

Kar veya zarar tablosu	2019
Finansal kiralama ile ilgili faiz	312
Faaliyet kiralaması ile ilgili faiz	424
Faiz gideri	736
Kiralama geliri	(130)
Kısa süreli kiralama gideri	50

Çıkarılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 22	KV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	554
	UV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	3.975
	Kullanım Hakkı Varlıkları	4.153
	Maddi Duran Varlıklar	1.929
	KV Diğer Finansal Yükümlülükler	347
	UV Diğer Finansal Yükümlülükler	1.878
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	80
	<i>(Kiralama varlık ve yükümlülüklerinin geri çevrilmesi)</i>	
	2019	Borç Alacak
2019- 35	KV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	674
	UV Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	3.451
	Kullanım Hakkı Varlıkları	3.593
	Maddi Duran Varlıklar	1.650
	KV Diğer Finansal Yükümlülükler	200
	UV Diğer Finansal Yükümlülükler	1.678
	Faiz, vb. Giderler	424
	Satışların Maliyeti (-) (Amortisman Gideri)	342
	Satışların Maliyeti (-) (Kira gideri)	542
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	80
	<i>(Kiralama varlık ve yükümlülüklerinin geri çevrilmesi)</i>	

6.2.2.16 Devlet Teşvikleri Muhasebeleştirme

Örnek AŞ, devlet teşviklerini TFRS finansal tablolarında teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olması durumunda gelir olarak kayıtlara almaktadır. BOBİ FRS’de ise devlet teşviklerinin kayıtlara alınabilmesi için performans şartının yerine getirilmesi zorunludur.

Örnek AŞ, 2019 yılında Türkiye’de gelişmede öncelikli bölgelerden birine yatırım yapmıştır. Devletle yapılan anlaşma gereği, 3 sene boyunca istihdam seviyesi 50 ve üzerinde kalırsa, devlet 3 senenin sonunda 600 TL ödeme yapmayı garanti etmektedir. Eğer herhangi bir senede istihdam seviyesi 50’nin altına düşerse, 600 TL’lik teşvikten faydalanılamayacaktır. Örnek AŞ, istihdam ettiği personele yaptığı harcamalarla orantılı olarak 600 TL’lik teşvikin 200 TL’sini 2019 senesinde kayıtlarına almıştır. BOBİ FRS’de bu kayıt ters çevrilmelidir, çünkü performans şartı ancak ve ancak 3 senenin sonunda yerine getirilmiş olur.

Örnek AŞ, yatırım teşviki kapsamında 2018 ve 2019 senelerinde yatırımlarda bulunmuş ve teşvik belgesi kapandığında devletten yaptığı yatırımların yüzde 45’ini nakit olarak alacaktır. Teşvik belgesi kapanırken, Ticaret Bakanlığından gelen müfettişler yerinde incelemede bulunarak yapılan yatırımların teşvik belgesine uygunluğunu denetleyeceklerdir. Denetimde olumlu görüş sağlandığı takdirde, Örnek AŞ nakit iadesi için devlete başvuruda bulunacaktır. Örnek AŞ, 2019 senesinde teşvik belgesi yatırımlarını tamamlamış ve amortisman ayırmaya başlamıştır. Ayrıca, amortisman bedelinin yüzde 45’i kadar tutarı amortisman giderlerine alacak vermiş, devlet teşvikleri hesabına da borç vermiştir. Örnek AŞ’nin 2019 senesinde bu yolla gelir yazdığı tutar, 100 TL’dir. BOBİ FRS’de performans şartı ancak yatırım teşvik belgesi kapandığında yerine getirileceğinden, teşvik gelir kaydının ters çevrilmesi gerekmektedir.

	2019	Borç Alacak
2019- 36	Ertelenmiş Gelirler	100
	Satışların Maliyeti (-) (Amortisman Gideri)	100
	İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	200
	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	200
	(Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi)	

6.2.2.17 Borçlanma Maliyetleri Aktifleştirme

BOBİ FRS uyarınca, ancak ve ancak Üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekir. Örnek AŞ, TFRS finansal tablolarında inşası bir yıldan az süren depo yatırımı ile ilgili 194 TL tutarında borçlanma maliyetlerini maddi duran varlıklarda aktifleştirmiştir. BOBİ FRS’de bu kaydın geri çevrilmesi gereklidir:

	2019	Borç Alacak
2019- 37	Maddi Duran Varlıklar Faiz, vb. Giderler (<i>Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi</i>)	194 194

6.2.2.18 Şerefiye Değer Düşüklüğü

BOBİ FRS’de şerefiye değeri için değer düşüklüğüne izin verilmemektedir. Aynı zamanda şerefiyeye ait nakit yaratan birimin her sene test edilmesine gerek yoktur. Örnek AŞ, şerefiyeye ait nakit yaratan birime ait değer düşüklüğü göstergeleri görmediği için BOBİ FRS’de değer düşüklüğü testi uygulamamıştır. Örnek AŞ, 2019 yılında TFRS finansal tablolarında kayıtlara aldığı 116 TL tutarındaki şerefiye değer düşüklüğü karşılığını BOBİ FRS finansal tablolarında geri çevirmiştir

	2019	Borç Alacak
2019- 38	Şerefiye Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) (<i>Şerefiye değer düşüklüğünün ters çevrilmesi</i>)	120 120

6.2.2.19 Karşılıklar – Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler

Örnek AŞ’nin, mobilya satışlarında müşterileri ile yaptığı ek garanti sözleşmeleri bulunmaktadır. Bazı mobilya türlerinde yaşanan kalite sıkıntıları dolayısıyla bu ürünlere ait ek garanti kontratlarından zarar edileceği düşünülmektedir. Bu yüzden Örnek AŞ, 160 TL karşılık ayırmıştır. BOBİ FRS’de ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerin muhasebeleştirilme esaslarına yer verilmemiştir. Dolayısıyla, Örnek AŞ, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme karşılıklarını BOBİ FRS’de ters çevirmiştir.

	2019	Borç Alacak
2019- 39	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) (<i>Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerin ters çevrilmesi</i>)	60 100 160

6.2.2.20 Karşılıklar – Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

Örnek AŞ, 2018 ve 2019 yıllarında sırasıyla, Fransa ve Türkiye bölgelerinde yeniden yapılandırma kararı almıştır ve 31 Aralık 2018 ve 2019 finansal tablolarında yeniden yapılandırma için sırasıyla 600 TL ve 400 TL karşılık almıştır. BOBİ FRS’de yeniden yapılandırma karşılığı almak için gereken şartlar düzenlenmediğinden, yeniden yapılandırmanın etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolara yansıtılacaktır.

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 23	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Yeniden Yapılandırma Karşılıkları)	600 600

	2019	Borç Alacak
2019- 40	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar Satışların Maliyeti (-) Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Yeniden Yapılandırma Karşılıkları)	400 200 600

6.2.2.21 Karşılıklar / Standartların İlk Uygulaması – Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Örnek AŞ, kıdem tazminatı karşılıklarını, TFRS finansal tablolarında öngörülen yükümlülük yöntemiyle ölçmektedir. Öngörülen yükümlülük yönteminde kullanılan finansal değişkenler aşağıdaki gibidir:

Finansal Değişkenler	2019	2018
Faiz oranı	15%	20% A
Maaş artış oranı	12%	15% B
		C=1-
İskonto oranı	3%	4% (1+B)/(1+A)
Emekliliğe Kalan Ortalama Yıl	7	8 D
İşten ayrılma oranı	5%	5% E
İşten ayrılma oranı etkisi	74%	70% F=(1-E)^(D-1)
İskonto oranı etkisi	83%	71% G=(1-C)^D
Birleşik iskonto etkisi	61%	50% H=F*G

TFRS ve BOBİ FRS’de kıdem tazminatı hareket tablosu ekteki gibidir. BOBİ FRS’de tanımlanmış fayda yükümlülüğü bugünkü değerinden ölçülmediği ve işten ayrılma oranı hesabında emekliliğe kalan süre dikkate alınmadığı için iki standart arasındaki ölçüm farkı önemli düzeyde gerçekleşmektedir.

Tablo 6.6 TFRS Kıdem Tazminatı Hareket Tablosu

Açıklamalar	TFRS	İskonto etkisi	BOBİ FRS
1 Ocak 2019 Değeri	3.200	3.241	6.441
<i>Hizmet Maliyeti - Enflasyon etkisi</i>	480	486	966
<i>Hizmet Maliyeti - Çalışma Yılı</i>	250	253	503
Hizmet Maliyeti	730	739	1.469
Faiz gideri	640	(640)	--
Ödenen kıdem tazminatı	(400)	--	(400)
Aktüryal fark - İskonto etkisi	418	(418)	--
31 Aralık 2019 değeri	4.588	3.661	8.980
Hizmet Maliyeti K/Z Etkisi	730	739	1.469
<i>Satışların Maliyeti (-)</i>	437		879
<i>Genel Yönetim Giderleri (-)</i>	133		268
<i>Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)</i>	149		300
<i>Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)</i>	11		22

Örnek AŞ, BOBİ FRS finansal tablolarında standartların ilk uygulandığı muafiyetten faydalanmış ve açılış bilançosundaki kıdem tazminatı yükümlülüğünü 10 eşit taksitte geçmiş yıllar zararları hesabını kullanarak kayıtlarına almaya karar vermiştir. BOBİ FRS’deki kıdem tazminatı hareketleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.7 BOBİ FRS Kıdem Tazminatı Hareket Tablosu

Açıklama	BOBİ FRS
1 Ocak 2019 değeri	6.441 A
Kayıtlara alınan 1 Ocak 2019	644 B=A/10
Hizmet Maliyeti	1.469
Kayıtlara alınan 2. taksit	644 B=A/10
Ödenen tazminat	(400)
31 Aralık 2019 değeri	2.358

Örnek AŞ, TFRS finansal tablolarından, BOBİ FRS finansal tablolarına gelirken kıdem tazminatı düzeltmelerini iki ayrı düzeltme kaydı ile gerçekleştirmiştir. Birinci

kayıtta TFRS'deki kıdem tazminatı kayıtları geri çekilmiş, ikinci kayıtta kıdem tazminatı kayıtları BOBİ FRS'ye göre çıkarılmıştır.

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 24	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar Tanımlanmış Fayda Planları Birikmiş Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Ertelenmiş Vergi Varlığı Tanımlanmış Fayda Planları Birikmiş Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) (Kıdem tazminatı karşılığının geri çevrilmesi)	3.200 200 3.000 66 66

	2019	Borç Alacak
2019- 41	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar Tanımlanmış Fayda Planları Birikmiş Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) Satışların Maliyeti (-) Genel Yönetim Giderleri (-) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-) Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) Satışların Maliyeti (-) Kıdem tazminatı ödemeleri Faiz, vb. Giderler Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Kıdem tazminatı karşılığının geri çevrilmesi)	4.588 618 437 133 149 11 400 640 3.000

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 25	Kıdem Tazminatı Karşılıkları Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (BOBİ FRS Kıdem tazminatı karşılıkları)	644 644

	2019	Borç Alacak
2019- 42	Kıdem Tazminatı Karşılıkları Satışların Maliyeti (-) Genel Yönetim Giderleri (-) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-) Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) Satışların Maliyeti (-) Kıdem tazminatı ödemeleri Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları - 1.taksit Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları - 2. taksit Kıdem Tazminatı Karşılıkları - 2. taksit (BOBİ FRS Kıdem tazminatı karşılıkları)	1.069 879 268 300 22 400 644 644 1.288

6.2.2.22 Karşılıklar – Çalışanlara Sağlanan Diğer Faydalar

Örnek AŞ, üst düzey yöneticilerine sadakat programı sunmaktadır. Bu program gereği, eğer 5 sene boyunca şirketten ayrılmazlarsa 3 maaş prime hak kazanacaklardır. Prim ödemesi, şirkette çalışmayı devam eden personele 5 senenin sonunda ödenecektir. Örnek AŞ, üst düzey yöneticilerine sağladığı uzun vadeli fayda programını çalıştıkları kıdem sürelerini dikkate alarak her sene muhasebeleştirmektedir. BOBİ FRS’de çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar düzenlenmediği için, TFRS’de alınan karşılık tutarı geri çevrilmiştir:

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 26	Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Uzun Vadeli Fayda Planlarının ters çevrilmesi)	176	176
	2019	Borç	Alacak
2019- 43	Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar Genel Yönetim Giderleri (-) Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Uzun Vadeli Fayda Planlarının ters çevrilmesi)	199	23 176

6.2.2.23 Yabancı Para İşlemleri - Net Yatırımın, İştiraklerin ve İş Ortaklıklarının Elden Çıkarılması

Örnek AŞ, 2019 senesinde paketleme faaliyetlerini satmıştır. Bu satış işlemi esnasında yabancı ülkelerdeki net yatırımlarının yabancı para çevrim farklarını da kar veya zarara sınıflamıştır. BOBİ FRS’de, bu işlemlerde yabancı para çevrim farklarının geçmiş yıllar kar veya zararlarına sınıflanması gerekmektedir:

	2019	Borç	Alacak
2019- 44	Diğer Gelirler Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları (Net yatırımın satışı sonucu yabancı para çevrim farklarının muhasebeleşmesi)	300	300

6.2.2.24 Yabancı Para İşlemleri – Avanslar

TFRS’ye göre yabancı para avanslar verildikleri tarihin kuru ile değerlendirilir ve parasal olmayan diğer kalemlere transfer olduklarında, maliyet değeri transfer oldukları günkü kur değil, verildikleri tarihteki kur ile değerlendirilir. BOBİ FRS’de bu yönde bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu açıdan, Örnek AŞ, BOB FRS finansal tablolarında

yabancı para avansları bilanço tarihindeki kurdan değerlemiştir ve aradaki farkla ilgili düzeltme kaydı çıkarmıştır:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 27	Maddi Duran Varlıklar	80
	Stoklar	50
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	130
	<i>(Yabancı para avansların değerlemesi)</i>	
	2019	Borç Alacak
2019- 45	Maddi Duran Varlıklar	70
	Stoklar	15
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	130
	Esas Faaliyetlerden Giderler	45
	<i>(Yabancı para avansların değerlemesi)</i>	

6.2.2.25 İş Birleşmesi – Maliyet – Şarta Bağlı Bedel - İş Birleşmesi - Edinilen İşletme Bilançosundaki Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin Ölçümü - Edinilen İşletme Bilançosunda Yer Almayan Varlık ve Yükümlülükler

Örnek AŞ, 2019 senesinde yüzde 25 paya sahip olduğu iştiraki M işletmesinin yüzde 65 payını daha alarak şirketi kontrol gücünü eline geçirmiştir. İş birleşmesi tarihindeki iş birleşmesi maliyeti BOBİ FRS ve TFRS açısından aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.8 TFRS ve BOBİ FRS’ye göre iş birleşmesi maliyeti

İş Birleşmesinin Maliyeti	TFRS	BOBİ FRS	Fark
Nakit	2.920	2.920	--
Özkaynak araçları (10,000 hisse)	87	87	--
Koşullu bedel	300	--	300 (a)
Satın almaya ilişkin maliyetler	--	100	(100) (c)
Önceden var olan ilişkinin sonuçlandırılması	(676)	--	(676) (b)
Toplam	2.631	3.107	(476) A

- a) BOBİ FRS’ye göre koşullu bedelin finansal tablolara alınması için ödenmesinin muhtemel olması gerekmektedir. TFRS’de ise koşullu bedel gerçeğe uygun değerinden ölçülür ve gerçekleşmesinin muhtemel olması gerekmez. Örnek AŞ, koşullu bedelin gerçekleşmesini muhtemel olarak değerlendirmedigi için işletme birleşmesi maliyeti içerisine dahil etmemiştir.

Koşullu bedelin sonraki ölçümünden gelen 30 kTL değerleme farkı BOBİ FRS’de geri çevrilmiştir:

	2019	Borç Alacak
2019- 46	İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	30
	Esas Faaliyetlerden Giderler (-)	30
	(Koşullu borçların değerlemesinin ters çevrilmesi)	

b) Örnek AŞ, M işletmesi ile önceden var olan bir ilişkiye sahiptir. Bu ilişki kapsamında M işletmesi Örnek AŞ’ye bazı hizmetler sunmaktadır. İş birleşmesi ile beraber bu hizmet sözleşmesi de yürürlükten kalkacaktır. Örnek AŞ, yaptığı çalışmada eski sözleşmeden dolayı Örnek AŞ’nin piyasa fiyatlarına göre 800 TL zarar edeceğini hesaplamıştır. Öte yandan, sözleşmeyi erken sona erdirmenin tazminat maliyeti 676 TL’dir. TFRS 3 kapsamında, Örnek AŞ, iş birleşmesi öncesinde, daha düşük tutar olduğu için, tazminat maliyetini Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler hesabında muhasebeleştirmiş ve ilgili bedeli iş birleşmesi maliyetinden düşmüştür. BOBİ FRS’de bu konu düzenlenmediği için kaydın geri alınması gereklidir.

c) TFRS’ye göre satın almaya ilişkin maliyetler işletme birleşmesinin maliyetine ilave edilmez. BOBİ FRS’de ise edilmesi gereklidir.

Örnek AŞ’nin iş birleşmesi tarihinde BOBİ FRS ve TFRS’ye göre tanımlanabilir varlıkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.9 TFRS ve BOBİ FRS’ye göre tanımlanabilir varlık ve yükümlülükler

Tanımlanabilir Varlıklar ve Yükümlülükler	TFRS	BOBİ FRS	Fark
Maddi Duran Varlıklar	1.455	1.355	100 (a)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	550	--	550 (b)
Stoklar	875	875	--
Ticari ve diğer alacaklar	798	848	(50) (c)
Nakit ve Nakit Benzerleri	375	375	--
Borçlanmalar	(500)	(500)	--
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	(79)	1	(80) (d)
Koşullu borçlar	(100)	--	(100) (e)
Restorasyon karşılığı	(100)	--	(100) (a)
Ticari ve diğer borçlar	(230)	(230)	--
Toplam	3.044	2.724	320 B
Kontrol gücü olmayanların pay oranı	10%	10%	
Kontrol gücü olmayanların (KGO) payı	304	272	32

- a) Hizmet sonrası restorasyon maliyetleri ile ilgili karşılık almaya BOBİ FRS açısından gerek yoktur.
- b) Edinilen işletmenin bilançosunda, iş birleşmesi tarihinde yer almayan maddi olmayan duran varlıklar, BOBİ FRS'ye göre edinilen işletmenin varlık ve yükümlülüklerine dahil edilemez.
- c) Ticari alacakların ömür boyu beklenen zararları, BOBİ FRS açısından kayıtlara alınamaz.
- d) Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, BOBİ FRS ve TFRS arasındaki, edinilen işletmenin iş birleşmesi esnasındaki varlık ve yükümlülükleri ile ilgili farkların satın alınan bağlı ortaklıktaki vergi oranı ile çarpılmasından oluşmaktadır.
- e) Koşullu borçlar, işletme birleşmesi esnasında BOBİ FRS'de kayıtlara alınmaz.
- İş birleşmesi esnasındaki şerefiyenin hesaplaması aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.10 TFRS ve BOBİ FRS'ye göre şerefiye hesaplaması

Şerefiye Hesaplaması	TFRS	BOBİ FRS	Fark
İş birleşmesinin maliyeti	2.631	3.107	(476) A
Kontrol gücü olmayan payların değeri	260	272	(12) (a)
Eskiden sahip olunan hisselerin gerçeğe uygun değeri	650	650	--
Tanımlanabilir net varlıkların gerçeğe uygun değeri	(3.044)	(2.724)	(320) B
Şerefiye	497	1.305	(808)

- a) TFRS'de, kontrol gücü olmayan payların iş birleşmesi tarihinde gerçeğe uygun değerden ölçülmesine izin verilmektedir. BOBİ FRS'de bu ölçüme izin verilmez.

Bu bilgiler ışığında BOBİ FRS'de çıkarılması gereken düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir:

	2019	Borç Alacak
2019- 47	Şerefiye	808
	Maddi Duran Varlıklar	100
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	550
	İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	50
	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	80
	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	100
	Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	100
	Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	676
	Genel Yönetim Giderleri (-)	100
	UV İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	300
	Kontrol Gücü Olmayan Paylar - Özkaynaklar	12
	<i>(İş birleşmesi TFRS - BOBİ FRS farkları)</i>	

6.2.2.26 Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin

Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - İşletme

Birleşmeleri – Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü

Örnek AŞ, BOBİ FRS'ye göre konsolide finansal tablolarını hazırlarken, BOBİ FRS'nin standartların ilk uygulamasına yönelik seçimlik muafiyeti kullanmış ve kontrol ettiği bağlı ortaklıkları ve önemli etkiye sahip olduğu iş ortaklıkları ve iştirakleri açılış bilançosunda yer alan net değerleri üzerinden kayıtlara almıştır.

BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış net defter değeri üzerinden ana ortaklığa düşen pay ile ilgili nakit yaratan birimlerin TFRS'ye göre net defter değerleri arasındaki fark eğer varsa TFRS'ye göre şerefiye değerinden düzeltilmiştir. Yine aynı şekilde, iştiraklerin ve iş ortaklıklarının açılış bilançosundaki BOBİ FRS'ye göre net defter değerleri ile TFRS'ye göre oluşan değerleri arasındaki fark açılış bilançosundaki Geçmiş Yıl Kar veya Zararları kaleminden düzeltilmiştir.

Aşağıdaki tablo, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların TFRS ve BOBİ FRS'ye göre hareket tablosunu göstermektedir. BOBİ FRS ve TFRS arasındaki farklar, muhasebe standartlarındaki farklılıklardan ortaya çıkmaktadır:

Tablo 6.11 Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar – açılış bilançosu farkları

Açıklamalar	TFRS	BOBİ FRS	Farklar
Açılış bilançosu - İş ortaklıkları	1.048	800	248
Açılış bilançosu - İştirak (M işletmesi)	453	400	53
Açılış bilançosu - Diğer İştirakler	447	400	47
Toplam açılış bilançosu -iş ortaklıkları & iştirakler	1.948	1.600	348
<i>Ek Bilgi: Açılış bilançosu - Diğer kapsamlı gelirlerdeki tutar</i>	<i>100</i>	<i>--</i>	<i>100</i>
İş ortaklıklarındaki kar veya zarar payı	684	600	84
İştirak - M İşletmesi kar veya zarar payı	(33)	(30)	(3)
Diğer iştirakler kar veya zarar payı	(190)	(160)	(30)
Yeni bir iştirak elde edilmesi	500	500	--
İştirakin bağlı ortaklığa dönüşmesi	(420)	(370)	(50)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar (31 Aralık 2019)	2.489	2.140	349
<i>İş ortaklıkları</i>	<i>1.732</i>	<i>1.400</i>	<i>332</i>
<i>İştirakler</i>	<i>757</i>	<i>740</i>	<i>17</i>
<i>Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar</i>	<i>461</i>	<i>410</i>	<i>51</i>

BOBİ FRS'ye gelirken çıkarılan düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 28	Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımlar	348
	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Paylar	100
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	248
	Ertelenmiş Vergi Varlığı	33
	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Paylar	33
	<i>(Standartların ilk uygulaması - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar)</i>	

	2019	Borç Alacak
2019- 48	Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımlar	349
	İştirak ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar	51
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	248
	Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları	50
	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Paylar	100
	<i>(Standartların ilk uygulaması - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar)</i>	

Aşağıdaki tabloda işletme birleşmesinde gerçeğe uygun değerleri ile kayıtlara alınan tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin açılış bilançosu değerleri ve BOBİ FRS'ye göre kayıtlı değerleri arasındaki farklar özetlenmiştir.

Tablo 6.12 TFRS ve BOBİ FRS'ye göre işletme birleşmesinden doğan açılış bilançosu farkları

Bilanço kalemleri	Fark
Maddi Duran Varlıklar	3.500 (a)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.093 (b)
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	(919) (c)
Ertelenmiş Vergi Varlığı - İstisnası	919 (ç)
Toplam	4.593
Ana ortaklık payı	4.000 (B)

- a) Maddi duran varlıkların işletme birleşmesi tarihlerinde gerçeğe uygun değerleri ile ölçülmesinden kaynaklanan ve konsolide finansal tablolarda takip edilen ölçüm farklarının geri çevrilmesi.

- b) İşletme birleşmesinde kayıtlara alınan ve edinilen işletmelerin bilançolarında maddi olmayan duran varlık olarak yer almayan patent ve marka hakları. Bu farklar konsolide finansal tablolar çıkarılırken Örnek AŞ tarafından ayrı takip edilmektedir.
- c) (a) ve (b) maddelerindeki geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenen vergi. Kolaylık olması açısından vergi oranı yüzde 20 alınmış ve tüm farklara uygulanmıştır.
- d) BOBİ FRS’de açılış bilançosunda ertelenmiş vergi hesaplanmaması konusunda getirilen seçimlik muafiyet kullanılmıştır. Yani açılış bilançosunda ertelenmiş vergi etkileri yoktur.

Aşağıdaki tabloda, işletme birleşmesinde ortaya çıkan düzeltme kayıtları haricinde, açılış bilançosunda bağlı ortaklıklarla ilişkilendirilen diğer kayıtlara yer verilmiştir.

Tablo 6.13 İşletme birleşmesi dışındaki bağlı ortaklıkları ilgilendiren diğer açılış bilançosu farkları

Konu	Referans	Net varlıklar Artış, (azalış)	Örnek AŞ	Bağlı ortaklıklar	KGO payı	Ana ortaklık payı
Zamana yayılı edim yükümlülükleri	2018-13	(200)	--	(200)	(20)	(180)
Ek garanti sözleşmeleri	2018-14	100	--	100	10	90
Ön ödemelerde finansman bileşeni	2018-15	(15)	--	(15)	(2)	(13)
Stokların ölçümü	2018-16	200	--	200	20	180
Canlı Varlıkların Ölçümü	2018-17	(109)	--	(109)	(11)	(98)
Finansal Varlıkların Ölçümü	2018-18	(148)	(148)	--	--	--
Beklenen kredi zararları - alacaklar	2018-19	300	--	300	30	270
Beklenen kredi zararları - F. Yatırım	2018-20	41	41	--	--	--
Yatırım riskinden korunma	2018-21	(151)	--	(151)	--	(151)
Kiralamaların düzeltilmesi	2018-22	80	--	80	8	72
Yeniden yapılandırma karşılıkları	2018-23	600	--	600	60	540
Kıdem tazminatı karşılığı	2018-24-25	2.490	200	2.290	229	2.061
Uzun Vadeli Fayda Planlarının Kaydı	2018-26	176	88	88	9	79
Yabancı para avans değerlemesi	2018-27	130	--	130	13	117
İştirakler ve iş ortaklıkları ölçüm	2018-28	(315)	(315)	--	--	--
Diğer kapsamlı gelirler vergi etkisi	2018-29	456	281	175	--	175
Nakit bazlı hisse ödeme ölçüm	2018-30	380	380	--	--	--
İmtiyazlı hizmet sözleşmesi	2018-31	(25)	--	(25)	--	(25)
Ertelenmiş vergi iptali	2018-32	(2.056)	(721)	(1.335)	(213)	(1.122)
Toplam		1.934	(194)	2.128	133	1.995 (A)

Açılış bilançosundaki düzeltme kayıtları sonrasında şerefiyenin ve kontrol gücü olmayan payların düzeltilmiş hali aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.14 BOBİ FRS'ye göre Düzeltilmiş Şerefiye

	Toplam	100% İşletme A	100% İşletme B	100% İşletme C	75% İşletme D	60% İşletme E	95% İşletme F
Bağlı ortaklıkların işletme birleşmesi tarihindeki net varlıkları	28.428	2.091	1.000	7.500	7.212	625	10.000
Kontrol gücü olmayan paylar - işletme birleşmesi tarihi	(2.553)	--	--	--	(1.803)	(250)	(500)
Bağlı ortaklıkların işletme birleşmesi tarihindeki net varlıkları - ana ortaklığa düşen pay	25.875	2.091	1.000	7.500	5.409	375	9.500
Bağlı ortaklıkların ana ortaklığa düşen net varlıkları değişim (C)	2.750	600	100	400	1.419	85	146
Bağlı ortaklıkların ana ortaklığa düşen net varlıkları - açılış bilançosu	28.625	2.691	1.100	7.900	6.828	460	9.646
Kontrol gücü olmayan paylar	3.091	--	--	--	2.276	307	508
Bağlı ortaklıkların net varlıkları - Açılış bilançosu	31.716	2.691	1.100	7.900	9.104	767	10.154
Örnek AŞ bireysel finansal tablolar net varlıklar - Açılış bilançosu	3.650						
Örnek AŞ Konsolide Net Varlıklar - TFRS - Açılış bilançosu	35.366						
Şerefiye - TFRS - açılış bilançosu	3.407	300	500	1.500	1.107	--	--
Bağlı ortaklıkların ana ortaklığa düşen net varlıkları değişim (C)	(2.750)	(600)	(100)	(400)	(1.419)	(85)	(146)
Açılış bilançosunda bağlı ortaklıklardan gelen paylar - iş birleşmesi ile ilgili (B)	4.000	400	500	1.321	1.779	--	--
Açılış bilançosunda bağlı ortaklıklardan gelen paylar - diğer (A)	(1.995)	(100)	(197)	(1.299)	(399)	--	--
Toplam	2.662	--	703	1.122	1.068	(85)	(146)
Şerefiye Düzeltme Kaydı Tutarı	(514)	(300)	203	(378)	(39)	--	--
Diğer Düzeltme Kayıtları	(231)	--	--	--	--	(85)	(146)

Tablo 6.15 BOBİ FRS'ye göre Düzeltilmiş Kontrol Gücü Olmayan Paylar

	TL	İşletme D	İşletme E	İşletme F
Kontrol gücü olmayan paylar- TFRS - Açılış bilançosu	3.091	2.276	307	508
Açılış bilançosu - işletme birleşmesi ile ilgili farklar	(593)	(593)	--	--
Açılış bilançosu - diğer farklar	133	133	--	--
Kontrol gücü olmayan paylar- BOBİ FRS - Açılış bilançosu	2.631	1.816	307	508

BOBİ FRS'ye göre bağlı ortaklıkların net defter değeri açılış bilançosunda belirlendiğinden, bağlı ortaklıklara ait olan diğer kapsamlı gelirlere ait özkaynak kalemleri de geçmiş yıllar kar veya zararlarına sınıflanacaktır:

Tablo 6.16 BOBİ FRS Açılış Bilançosu Diğer Kapsamlı Gelir Düzeltmeleri

Diğer kapsamlı gelir kalemleri- Açılış bilançosu	TFRS	BOBİ FRS	Vergi etkisi hariç TFRS	Vergi etkisi hariç BOBİ FRS	Vergi etkisi TFRS	Vergi etkisi BOBİ FRS	Not	Vergi etkisi hariç düzeltme kaydı	Vergi etkisi düzeltme kaydı
Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir	356	--	531	--	(175)	--	2018-29	(531)	175
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	66	--	99	--	(33)	--	2018-18	(99)	33
Birikmiş Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları	570	--	851	--	(281)	--	2018-29	(851)	281
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Birikmiş Yatırım Riskinden Korunma Kayıpları	(307)	--	(458)	--	151	--	2018-21	458	(151)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Paylar	67	--	100	--	(33)	--	2018-28	(100)	33
Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)	101	--	150	--	(49)	--	2018-18	(150)	49
Tanımlanmış Fayda Planları Birikmiş Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	(134)	--	(200)	--	66	--	2018-24	200	(66)

BOBİ FRS'ye göre çıkarılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 29	Şerefiye	4.000	
	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	593	
	Maddi Duran Varlıklar		3.500
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar		1.093
	Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir	531	
	Birikmiş Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları	851	
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları		1.382
	Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir		175
	Birikmiş Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları		281
	Ertelenmiş Vergi Varlığı	456	
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.128	
	Şerefiye		1.995
	Kontrol Gücü Olmayan Paylar		133
	Şerefiye		2.519
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.519	
	(Standartların ilk uygulaması -Şerefiye ve Kontrol Gücü Olmayan Payların Düzeltilmesi)		

6.2.2.27 İşletme Birleşmesi ile İlgili Açılış Bilançosu Farklarının Sonraki Ölçümü

Açılış bilançosundan gelen işletme birleşmesi ile ilgili ölçüm farklarının 2019 senesi üzerindeki etkisi aşağıdaki gibidir:

Bilanço kalemleri	Açılış bilançosu farkları	Kalan faydalı ömür	Amortisman
Maddi Duran Varlıklar	3.500	10	350
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.093	5	219
Toplam	4.593		569

	2019	Borç	Alacak
2019- 49	Şerefiye	4.000	
	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	593	
	Maddi Duran Varlıklar		3.500
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar		1.093
	Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir	531	
	Birikmiş Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları	851	
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları		1.382
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.128	
	Şerefiye		1.995
	Kontrol Gücü Olmayan Paylar		133
	Şerefiye		2.519
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.519	
	Maddi Duran Varlıklar	350	
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	219	
	Satışların Maliyeti		569
	<i>(Standartların ilk uygulaması -İş birleşmesi düzeltme kayıtlarının sonraki ölçümü)</i>		

Örnek AŞ, maddi duran varlıkların ve maddi olmayan duran varlıkların net defter değerlerini BOBİ FRS’de açılış bilançosunda düzeltmiştir. 31 Aralık 2018 itibarıyla, TFRS finansal tablolarını oluştururken, Örnek AŞ, kağıt ürünleri bölümünde yer alan ve bekleneni karşılamayan bir ürün çeşidi ile ilgili 1,500 TL tutarında değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. 2019 senesinde ise yaptığı değer düşüklüğü testleri uyarınca, bu karşılığın 500 TL’sini geri çevirmiştir.

BOBİ FRS finansal tablolarında, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar açılış bilançosunda düzeltildiği için ve değer düşüklüğü karşılığı ayırmaya gerek duyulmadığı için TFRS'deki düzeltme kaydı BOBİ FRS'de ters çevrilmiştir:

	2019	Borç Alacak
2019- 50	Maddi Duran Varlıklar	400
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	100
	Satışların Maliyeti	500
	(Değer düşüklüğünün ters çevrilmesinin BOBİ FRS'de kayıtlara alınmaması)	

6.2.2.28 Şerefiye Sonraki Ölçüm

BOBİ FRS'de şerefiye amortismanına tabi tutulmaktadır.

Şerefiye	İşletme B	İşletme C	İşletme D	Toplam
1 Ocak 2019 değeri	703	1.122	1.068	2.893
Faydalı Ömür (yıl)	10	10	10	
Amortisman gideri	70	112	107	289

Örnek AŞ, BOBİ FRS finansal tablolarında şerefiyenin amortisman kaydını aşağıdaki şekilde çıkarmıştır:

	2019	Borç Alacak
2019- 51	Şerefiye	289
	Satışların Maliyeti	289
	(Şerefiyenin sonraki ölçümü)	

6.2.2.29 Hisse Bazlı Ödemeler

Örnek AŞ, üst düzey yöneticilerine, önceden belirlenmiş sürelerin sonunda şirkette kalmaları ve belli hedefleri tutturmaları karşılığında hisse bazlı ödeme yapmaktadır. Örnek AŞ, TFRS açısından bu ödemeleri özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri veya nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri olarak muhasebeleştirmektedir. BOBİ FRS'de hisse bazlı ödeme işlemleri düzenlenmediğinden, Örnek AŞ hisse bazlı ödemeye hak kazanıldığı zaman bu ödemeleri muhasebeleştirmeyi tercih etmektedir.

31 Aralık tarihleri itibarıyla, Örnek AŞ'nin TFRS finansal tablolarında taşıdığı nakit bazlı hisse ödeme işlemlerine ait yükümlülükler aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.17 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçların Dökümü

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	2019	2018
UV Nakit bazlı hisse ödeme işlemleri yükümlülüğü	440	--
KV Nakit bazlı hisse ödeme işlemleri yükümlülüğü	--	380
Ödenecek SGK Borçları	20	8
Toplam	460	388

380 TL'lik yükümlülük, 2019 senesinde ödendiğinden Örnek AŞ tarafından 2019 senesinde kayıtlara alınmıştır. Çıkarılan düzeltme kayıtları açılış bilançosu ve 31 Aralık 2019 itibarıyla aşağıdaki gibidir:

	Açılış bilançosu	Borç Alacak
2018- 30	KV İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları <i>(Nakit bazlı hisse ödeme işlemlerinin ters çevrilmesi)</i>	380 380

	2019	Borç Alacak
2019- 52	UV İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar Genel Yönetim Giderleri Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları <i>(Nakit bazlı hisse ödeme işlemlerinin ters çevrilmesi)</i>	440 60 380

31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemi içerisinde Örnek AŞ, üst düzey çalışanlarına 3 sene şirkette kalmaları ve FAVÖK'ün 3 senenin sonunda 2019 senesine göre yüzde 10 artması karşılığında 500 hisse opsiyonu sunmuştur. Bu işlemin sonucunda 755 TL'yi 2019 senesinde özkaynaklarında muhasebeleştirmiştir. BOBİ FRS finansal tablolarında ise bu kaydın geri çevrilmesi gerekmektedir:

	2019	Borç Alacak
2019- 53	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Genel Yönetim Giderleri <i>(Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin ters çevrilmesi)</i>	755 755

6.2.2.30 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar

Örnek AŞ, satış amaçlı elde tutulan varlık grubunda yer alan maddi duran varlıklarını sınıflama tarihinde satış maliyetleri düşmüş gerçeğe uygun değerinden ölçmüş ve 35 TL değer düşüklüğü karşılığını kayıtlarına almıştır. BOBİ FRS’de satış amaçlı elde tutulan varlıklara ait bir standart olmadığı için bu kaydın geri çevrilmesi gerekmektedir.

	2019	Borç Alacak
2019- 54	Maddi Duran Varlıklar Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-) (Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık grubuna ait değer düşüklüğü karşılığının ters çevrilmesi)	35 35

6.2.2.31 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

Örnek AŞ’nin yüzde 100 hisse payına sahip olduğu bağlı ortaklığı A işletmesi kâğıt üretimi ve satışı bölümünün bir parçasıdır. Üretim tesislerine ulaşımı kolaylaştırmak için TC Karayolları ile bir imtiyazlı hizmet anlaşması yapan A işletmesi 2 sene içerisinde bir yol inşaatı yapmayı ve 3 sene boyunca bu yolun işletim hizmetlerini üstlenmeyi taahhüt etmiştir. Bunun karşılığında, TC Karayolları üçüncü seneden başlayarak 400 TL ödeme yapmayı ve beşinci senenin sonunda toplamda 1.200 TL ödeme yapmayı garanti etmektedir. İmtiyaz süresinin sonunda A işletmesi altyapıyı TC Karayollarına devredecektir. Örnek AŞ’nin benzer inşaat işlerinde elde ettiği kar marjı yüzde 5, işletim hizmetlerinde ise yüzde 20 olarak hesaplanmıştır. Aşağıdaki tabloda tahmin edilen inşaat ve hizmet maliyetleri yer almaktadır:

Tablo 6.18 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları Kapsamında İnşaat ve Servis Maliyetleri

Hizmet Türü	Yıl	Maliyet	Kar Marjı
İnşaat Hizmetleri	1	500	Yüzde 5
İnşaat Hizmetleri	2	500	Yüzde 5
Yıllık İşletim hizmetleri	3-5	10	Yüzde 20

Devletten olan alacaklara istinaden hesaplanan iç verim oranı yüzde 4.4’tür.

Tablo 6.19 İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar İç Verim Oranı

Nakit Akım Tablosu						
Yıl	İnşaat harcamaları	Tahsilat	İşletim harcamaları	Alacakların hareketi	Faiz	Birikimli Alacaklar
1	(500)	--	--	525	--	525
2	(500)	--	--	525	22	1.072
3	--	400	(10)	(388)	45	729
4	--	400	(10)	(388)	31	372
5	--	400	(10)	(388)	16	--
İç Verim Oranı	4,2%					

TFRS'ye göre beş yıl boyunca kar veya zarar tablosu ve finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.20 TFRS İmtiyazlı Sözleşme Dönemi Kar veya Zarar Tablosu

Yıllar	2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
İnşaat Hasılatı	525	525	12	12	12	1.086
Faiz Geliri	--	22	45	31	16	114
İnşaat Maliyeti	(500)	(500)	--	--	--	(1.000)
İşletim Maliyetleri	--	--	(10)	(10)	(10)	(30)
Net Kar	25	47	47	33	18	170

Tablo 6.21 TFRS İmtiyazlı Sözleşme Dönemi Finansal Durum Tablosu

Yıl Sonu Değerler	2018	2019	2020	2021	2022
İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar	525	1.072	729	372	--
Nakit	(500)	(1.000)	(610)	(220)	170
Net Varlıklar	25	72	119	152	170

BOBİ FRS'ye göre oluşması gereken kar veya zarar tablosu ve finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.22 BOBİ FRS İmtiyazlı Sözleşme Dönemi Kar veya Zarar Tablosu

Yıllar	2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
İşletim Hasılatı	--	--	400	400	400	1.200
İşletim Maliyetleri	--	--	(10)	(10)	(10)	(30)
Amortisman giderleri	--	--	(333)	(334)	(333)	(1.000)
Net Kar	--	--	57	56	57	170

Tablo 6.23 BOBİ FRS İmtiyazlı Sözleşme Dönemi Finansal Durum Tablosu

Yıl Sonu	2018	2019	2020	2021	2022
Maddi duran varlıklar	500	1.000	667	333	--
Nakit	(500)	(1.000)	(610)	(220)	170
Net Varlıklar	--	--	57	113	170

Örnek AŞ'nin açılış bilançosunda ve 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla finansal tablolarında BOBİ FRS'ye göre çıkarılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 31	İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar		525
	Maddi Duran Varlıklar	500	
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	25	
	(İmtiyazlı Hizmet Sözleşmelerinin BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirilmesi)		

		2019	Borç	Alacak
2019- 55	İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar			1.072
	Maddi Duran Varlıklar		1.000	
	Faiz, Kar Payı vb. Gelirler		22	
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları		25	
	Hasılat		525	
	Satışların Maliyeti (-)			500
	(İmtiyazlı Hizmet Sözleşmelerinin BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirilmesi)			

6.2.2.32 Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü

Örnek AŞ, BOBİ FRS’de yer alan seçimlik haklardan biri olan açılış bilançosunda ertelenmiş vergi hesaplamama muafiyetini seçmiştir. Bu yüzden TFRS finansal tablolarında yer alan ertelenmiş vergi kayıtları geri çevrilmiştir:

Açılış Bilançosu	TFRS	BOBİ FRS	Fark
Ertelenmiş Vergi Varlığı	2.108	--	2.108
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	(406)	--	(406)
Toplam	1.702	--	1.702
2018-18 ertelenmiş vergi varlığı düzeltme			82
2018-21 ertelenmiş vergi varlığı düzeltme			(151)
2018-24 ertelenmiş vergi varlığı düzeltme			(66)
2018-28 ertelenmiş vergi varlığı düzeltme			33
2018-29 ertelenmiş vergi varlığı düzeltme			456
Ertelenmiş Vergi Varlığı Düzeltmesi			2.462
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Düzeltmesi			(406)

	Açılış bilançosu	Borç	Alacak
2018- 32	Ertelenmiş Vergi Varlığı		2.462
	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	406	
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.056	
	(Ertelenmiş Vergi Kaydı iptali)		

2019 senesinde BOBİ FRS’ye göre çıkarılan ertelenmiş vergi düzeltmesi aşağıdaki düzeltme kayıtları üzerinden hesaplanmıştır:

Tablo 6.24 BOBİ FRS'ye göre Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesaplaması

Konu	Referans	Net varlıklar Artış, (azalış)	Kar / (Zarar)	Geçmiş Yıllar Karları / (Zararları)	Özkaynak	Ertelenmiş Vergi	Kar - Zarar Etkisi	Özkaynak Etkisi
Farklı bir mal veya hizmetin muhasebeleşmesi	2019-19	15	15	--	--	(5)	(5)	--
Zamana yayılı edim yükümlülükleri	2019-20	(300)	(100)	(200)	--	99	99	--
Ek garanti sözleşmeleri	2019-21	200	100	100	--	(66)	(66)	--
Ön ödemelerde finansman bileşeni	2019-22	25	10	15	--	(8)	(8)	--
Değişken bedelin ölçümü	2019-23	(200)	(200)	--	--	66	66	--
Katılanlar sözleşme maliyetleri	2019-24	100	100	--	--	(33)	(33)	--
Stokların ölçümü	2019-25	500	300	200	--	(165)	(165)	--
Canlı Varlıkların Ölçümü	2019-26	(275)	(166)	(109)	--	91	91	--
Finansal Varlıkların Ölçümü	2019-27	(391)	(74)	19	(336)	129	18	111
Beklenen kredi zararları - alacaklar	2019-28	500	200	300	--	(165)	(165)	--
Beklenen kredi zararları - F. Yatırım	2019-29	100	59	41	--	(33)	(33)	--
Net yatırım riskinden korunma	2019-30	--	(403)	(458)	861	--	284	(284)
İştirak satın alınması	2019-31	134	134	--	--	(44)	(44)	--
Yenileme yatırımı çıkışları	2019-32	700	700	--	--	(231)	(231)	--
Restorasyon maliyetleri faiz etkisi	2019-34	36	36	--	--	(12)	(12)	--
Kiralamaların düzeltilmesi	2019-35	304	224	80	--	(100)	(100)	--
Devlet teşviklerinin muhasebeleşmesi	2019-36	(300)	(300)	--	--	99	99	--
Borçlanma maliyetleri	2019-37	(194)	(194)	--	--	64	64	--
Şerefiye değer düşüklüğü	2019-38	120	120	--	--	(40)	(40)	--
Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme	2019-39	160	160	--	--	(53)	(53)	--
Yeniden yapılandırma karşılıkları	2019-40	400	(200)	600	--	(132)	(132)	--
Kıdem tazminatı karşılığı ters çevrilmesi	2019-41	4,588	970	3,000	618	(1,514)	(1,310)	(204)
BOBİ FRS'ye göre kıdem tazminatı	2019-42	(2,358)	(1,069)	(1,288)	--	778	778	--
Uzun vadeli fayda planlarının kaydı	2019-43	199	23	176	--	(66)	(66)	--
Net yatırımın satışı	2019-44	--	(300)	300	--	--	--	--
Yabancı para avans değerlendirme	2019-45	85	(45)	130	--	(28)	(28)	--
Koşullu borçlar değerlendirme ters çevrilmesi	2019-46	(30)	(30)	--	--	10	10	--
İş birleşmesi	2019-47	788	776	--	12	--	--	--
İlk uygulamadan sonraki ölçüm - iştirakler	2019-48	(349)	(1)	(248)	(100)	115	82	33
İlk uygulamadan sonraki ölçüm - şerefiye kısmı	2019-49	(514)	--	(54)	(460)	--	--	--
İlk uygulamadan sonraki ölçüm - diğer kısım	2019-49	(4,024)	569	(4,593)	--	1,328	1,328	--
İlk uygulamadan sonraki ölçüm - kapsamlı gelir	2019-49	--	--	1,382	(1,382)	--	(456)	456
Değer düşüklüğü kaydı iptali	2019-50	(500)	(500)	--	--	165	165	--
Şerefiyenin sonraki ölçümü	2019-51	(289)	(289)	--	--	--	--	--
Nakit bazlı hisse ödeme yükümlülüğü	2019-52	440	60	380	--	(145)	(145)	--
Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemeler	2019-53	--	755	(755)	--	--	--	--
Satış amaçlı duran varlıklar değer düşüklüğü	2019-54	35	35	--	--	(12)	(12)	--
İmtiyazlı Hizmet Sözleşmesi	2019-55	(72)	(47)	(25)	--	24	24	--
Toplam		(367)	1,427	(1,007)	(786)	116	4	112

31 Aralık 2019 itibarıyla sona eren yıla ait BOBİ FRS'ye göre çıkarılmış ertelenmiş vergi düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir:

	2019	Borç	Alacak
2019- 56	Ertelenmiş Vergi Varlığı	116	
	Ertelenmiş Vergi Geliri		2.060
	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.056	
	Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir		175
	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)		30
	Birikmiş Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları		281
	Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Birikmiş Yatırım Riskinden Korunma Kayıpları	284	
	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Paylar		33
	Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlardan Kaynaklanan Birikmiş Kazançlar (Kayıplar)		81
	Tanımlanmış Fayda Planları Birikmiş Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	204	
	<i>(Ertelenmiş Vergi Kaydı)</i>		

6.2.2.33 Kontrol Gücü Olmayan Paylar

Örnek AŞ, BOBİ FRS'ye göre çıkarılan düzeltme kayıtlarının kontrol gücü olmayan paylar üzerindeki etkisini hesaplamış ve aşağıdaki düzeltme kaydını çıkarmıştır:

	2019	Borç	Alacak
2019- 57	Net Dönem Karı	200	
	Geçmiş Yıllar Karları		100
	Kontrol Gücü Olmayan Paylar		100
	<i>(Kontrol Gücü Olmayan Payların ölçülmesi)</i>		

6.3 ÖRNEK AŞ’NİN BOBİ FRS’YE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI

6.3.1 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Bilanço – Varlıklar

BOBİ FRS'ye göre Düzenlenmiş Örnek AŞ Bilançosu - Varlıklar		
VARLIKLAR	2019	2018
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.170	1.567
Finansal Yatırımlar	707	1.092
Ticari Alacaklar		
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	1.236	1.424
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	39.368	23.953
Diğer Alacaklar		
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar (*)	--	78
Stoklar (*)	15.760	13.369
Canlı Varlıklar	32	31
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	34	60
Diğer Dönen Varlıklar	240	287
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	58.547	41.861
Duran Varlıklar		
Finansal Yatırımlar	2.558	2.913
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	2.274	1.600
Canlı Varlıklar	4.523	3.916
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1.520	400
Maddi Duran Varlıklar (*)	33.679	28.817
Şerefiye	3.957	2.893
Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar (*)	870	161
Ertelenmiş Vergi Varlığı	2.367	--
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	51.748	40.700
TOPLAM VARLIKLAR	110.295	82.561

(*) Örnek AŞ’nin BOBİ FRS’ye göre düzenlenmiş konsolide finansal tabloları düzenlenirken örnek finansal tablolarda gösterilmesi istenen detay alt kalemlere kolaylık sağlaması açısından yer verilmemiştir.

6.3.2 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Bilanço – Yükümlülükler ve Özkaynaklar

BOBİ FRS'ye göre Düzenlenmiş Örnek AŞ Bilançosu - Yükümlülükler ve Özkaynaklar		
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	2019	2018
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	4.881	5.456
Ticari Borçlar		
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	174	351
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	25.655	19.392
Diğer Borçlar		
İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	1.008	503
Devam Eden İnşa İşlemlerinden Borçlar	10	150
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	4.751	1.693
Kısa Vadeli Karşılıklar		
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	640	1.148
Ertelenmiş Gelirler	--	2
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	235	86
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	37.354	28.781
Finansal Yükümlülükler	22.005	19.176
Uzun Vadeli Karşılıklar		
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	2.358	644
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	1.524	275
Ertelenmiş Gelirler	1.524	1.462
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	679	--
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	28.090	21.557
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	65.444	50.338
ÖZKAYNAKLAR		
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	41.947	29.592
Ödenmiş Sermaye	14.979	14.550
Geri Alınmış Paylar ()	(268)	(280)
Paylara İlişkin Primler/İskontolar	4.777	3.500
Özkaynağa Dayalı Finansal Araç	509	--
Yeniden Değerleme Yedeği	134	--
Yabancı Para Çevrim Farkları	707	--
Korunma Yedeği	525	--
Kar Yedekleri	500	300
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	9.742	11.522
Dönem Net Kârı/Zararı	10.342	--
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	2.904	2.631
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	44.851	32.223
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	110.295	82.561

6.3.3 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Kar veya Zarar Tablosu

BOBİ FRS'ye göre Düzenlenmiş Örnek AŞ Kar veya Zarar Tablosu	2019
Hasılat	109.684
Satışların Maliyeti (-)	(63.402)
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	407
Brüt Kâr (Zarar)	46.684
Genel Yönetim Giderleri (-)	(17.247)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(19.455)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(1.420)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	1.011
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	(760)
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)	8.817
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	
İştirak ve Müşterek Girişimlerin Karlarından Paylar	544
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri	460
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları	20
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları	748
Diğer Gelirler	1.354
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)	11.943
Finansal Gelirler	
Faiz, Kar Payı vb. Gelirler	894
Kur Farkı Gelirleri	--
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları	64
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları	807
Diğer Finansal Gelirler	--
Finansal Giderler (-)	
Faiz vb. giderler	(572)
Kur Farkı Giderleri	(590)
Finansal Yatırımlar Satış Zararları	--
Finansal Yatırımlar Değer Kaybı Zararları	--
Diğer Finansal Giderler	(114)
DÖNEM KÂRI (ZARARI)	12.432
Vergi Gideri (-)	(1.393)
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	11.039
Dönem Net Kârının (Zararının) Dağılımı	
Ana Ortaklık Payları	10.342
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	697
Toplam	11.039
FVÖK	8.817
Amortisman Gideri	5.602
FAVÖK	14.419

6.3.4 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Nakit Akış Tablosu

Örnek AŞ Nakit Akış Tablosu	TFRS	İmtiyazlı sözleşmeler	Alınan Kar Payı Avansları	BOBİ FRS
İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Akışları (A)	3.513	500	--	4.013
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları (B)	(4.351)	(500)	(26)	(4.877)
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları (C)	454	--	26	480
Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)	(384)	--	--	(384)
D. Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi	(13)	--	--	(13)
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)	(397)	--	--	(397)
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri	1.567	--	--	1.567
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)	1.170	--	--	1.170

BOBİ FRS'ye göre hazırlanan nakit akış tablosunun işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit bölümleri, nakit akış tablosu nakit bazlı hazırlandığı için aşağıdaki etkiler haricinde aynı olmaktadır:

- İmtiyazlı hizmet sözleşmeleri ile ilgili yapılan yatırımlar, BOBİ FRS açısından maddi duran varlıklarda takip edildiğinden, söz konusu yatırımlara ait nakit çıkışlarının Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarında gösterilmesi gereklidir. TFRS açısından, bu yatırım tutarı imtiyazlı hizmet sözleşmesi kapsamında verilen inşaat hizmetlerinin bir parçası olarak değerlendirildiğinden işletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit akışları içerisinde gösterilmektedir.
- Alınan kar payları BOBİ FRS kar veya zarar tablosunda finansman faaliyetleri içerisinde gösterilmektedir. Nakit akış tablosunun kar veya zarar tablosu ile tutarlı olması açısından alınan kar payları, finansman faaliyetlerinden nakit akışları içerisinde değerlendirilmiştir.

6.3.5 ÖRNEK AŞ BOBİ FRS Özkaynaklar Değişim Tablosu

	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Paylara İlişkin Primler	Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar	Yeniden Değerleme Yedeği	Yabancı Para Çevrim Farkları	Korunma Yedeği	Kar Yedekleri	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	Dönem Net Kârı/Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Toplam Özkaynaklar
1 Ocak 2019 itibarıyla bakiye	14.550	(280)	3.500	--	--	--	--	300	11.522	--	29.592	2.631	32.223
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	--	--	--	--	134	--	--	--	--	--	134	--	134
Yabancı para çevrim farkları	--	--	--	--	--	999	--	--	--	--	999	27	1.026
Birikmiş Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	--	--	--	--	--	--	517	--	--	--	517	--	517
Transferler	--	--	--	--	--	--	--	200	(200)	--	--	--	--
Dönem Net Karı	--	--	--	--	--	--	--	--	--	10.342	10.342	697	11.039
Sermaye Artırımı	405	--	1.195	--	--	--	--	--	--	--	1.600	--	1.600
İş birleşmeleri sonucu sermaye artırımı	24	--	63	--	--	--	--	--	--	--	87	--	87
Payların Geri Alım İşlemleri Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)	--	12	19	--	--	--	--	--	--	--	31	--	31
Ödenen Kar Payları	--	--	--	--	--	--	--	--	(1.243)	--	(1.243)	--	(1.243)
Kayıtlara alınmayan kıdem tazminatı yükümlülüğü 2. yıla düşen pay	--	--	--	--	--	--	--	--	(544)	--	(544)	(100)	(644)
Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybıyla Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (Azalış)	--	--	--	--	--	8	--	--	(93)	--	(85)	(115)	(200)
Hisse senedine dönüştürülebilir tahvil ihracı	--	--	--	509	--	--	--	--	--	--	509	--	509
Bağlı Ortaklıklardaki Kontrolün Kaybı Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)	--	--	--	--	--	(300)	--	--	300	--	--	(508)	(508)
Pay Bazlı İşlemler Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
Bağlı Ortaklık Edinimi Dolayısıyla Meydana Gelen Artış (Azalış)	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	272	272
Stoklara sınıflandırılan nakit akış riskinden korunma yedeği	--	--	--	--	--	--	8	--	--	--	8	--	8
31 Aralık 2019 itibarıyla bakiye	14.979	(268)	4.777	509	134	707	525	500	9.742	10.342	41.947	2.904	44.851

6.4 ÖRNEK AŞ TFRS ve BOBİ FRS'YE GÖRE RASYO ANALİZİ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRME

6.4.1 Likidite Oranları Analizi

Oran Analizi	TFRS	BOBİ FRS
Likidite oranları		
Dönen Varlıklar	66.670	58.547
Kısa Vadeli Yükümlülükler	39.321	37.354
Net İşletme Sermayesi	27.349	21.193
Cari Oran	1,7	1,6
Asit-Test Oranı	1,12	1,15
Nakit Oranı	0,03	0,03

İki standarda göre likidite oranları analiz edildiğinde, en büyük farkın net işletme sermayesinin hesaplamasında olduğu gözükmemektedir. Net işletme sermayesinin BOBİ FRS'ye göre düşük çıkmasının sebebi satış amaçlı sınıflandırılan varlık grupları ve yükümlülüklerinin içerisinde yer alan ve sınıflama öncesinde TFRS'de duran varlıklarda (8.000 TL) takip edilen kalemlerin BOBİ FRS'de halen duran varlık olarak takip edilmesinden kaynaklanmaktadır. Satış amaçlı sınıflandırılan varlık grupları ve ilgili yükümlülüklerinin bir sene içerisinde nakde dönmesi beklendiğinden hareketle TFRS'den elde edilen işletme sermayesi tutarının ihtiyaca uygun bilgiyi daha fazla sağladığı düşünülmektedir.

Asit test oranı ile nakit oranı her iki standart setine göre hesaplandığında birbirine yakın çıkmaktadır. Cari oran açısından ise Örnek AŞ, TFRS'ye göre daha iyi gözükmemektedir. Bu konuda en önemli etken yukarıda da değinildiği gibi, satış amaçlı sınıflandırılan varlık gruplarının dönen varlıkların tutarını arttırmasıdır.

6.4.2 Finansal Yapı Oranları Analizi

Finansal Yapı Oranları	TFRS	BOBİ FRS
<i>Kaldıraç Oranları</i>		
Toplam Borçlanmalar	29.105	26.886
Toplam Özkaynaklar	45.102	44.851
Toplam Varlıklar	116.981	110.295
Net Finansal Borç	27.935	25.716
Toplam Borçlanmaların Özkaynaklara Oranı	65%	60%
Net Finansal Borcun Özkaynağa Oranı	62%	57%
Toplam Varlıkların Özkaynaklara Oranı	259%	246%
Borçlanma Katsayısı	159%	146%
<i>Borç Ödeme Kapasitesi</i>		
FVÖK	8.580	8.817
FAVÖK	14.704	14.419
Net Finansman Gelirleri / (Giderleri)	(103)	489
Duran Varlıklar	50.311	51.748
Uzun Vadeli Finansal Borç	(3.591)	812
Devamlı Sermaye	77.660	72.941
Maddi Duran Varlıklar	28.490	33.679
Borç Servisi Karşılama Oranı	51%	51%
Faiz Gideri Karşılama Oranı	143	(30)
Net Finansal Borç FAVÖK'e Oranı	190%	178%
Uzun Vadeli Finansal Borcun FAVÖK'e oranı	-24%	6%
Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	65%	71%
Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı	63%	75%

Finansal Yapı Oranları analizi sonucunda, toplam borçlanmaların, özkaynakların, toplam varlıkların ve net finansal borcun BOBİ FRS ve TFRS'ye göre hazırlanmış tutarlarında önemli farklılıklar gözlemlenmektedir. Bu farklılıklar, finansal yapı oranlarının BOBİ FRS ve TFRS'de farklı çıkmasına yol açmaktadır. Farklılıklar incelendiğinde faaliyet kiralamalarından oluşan finansal yükümlülüklerin TFRS'de net finansal borcu ve toplam borçlanmaları arttırdığı, aynı şekilde kayıtlara alınan kiralama varlıkları yoluyla toplam varlıkları da yukarı yönlü etkilediği gözlemlenmektedir. İlave olarak işletme birleşmesinde kayıtlara alınmayan maddi olmayan duran varlıklar ile

gerçeğe uygun değeri yerine BOBİ FRS'ye göre defter değeri ile dikkate alınan maddi duran varlıklar toplam varlıkların BOBİ FRS'de düşük olmasının en önemli sebebidir.

Söz konusu muhasebe politikası farklılıkları dolayısıyla, TFRS'de kaldıraç oranları daha yüksek çıkmakta ve ihtiyaca uygun bilgiyi daha doğru bir şekilde okuyuculara aktarmaktadır.

Borç Ödeme Kapasitesi ile ilgili oranlar incelendiğinde, duran varlıkların devamlı sermayeye oranı ve maddi olmayan duran varlıkların özkaynaklara oranı BOBİ FRS'de ihtiyaca uygun bilgiyi sağlamamaktadır, bunun sebebi satış amaçlı elde tutulan varlık grupları içerisindeki maddi olmayan duran varlıkların BOBİ FRS'de duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar içerisinde gösterilmesindendir.

Net Finansal Borcun FAVÖK'e oranı ve Borç Servisi Karşılama Oranı her iki standarda göre de birbirine yakın rakamlara işaret etmektedir. Bu oranlara göre işletme, her iki standarda göre de borç ödemelerini yapmakta zorluk çekmeyecektir.

Net finansman giderleri her iki standartta da farklı sonuçlar vermektedir, bunun en önemli sebebi, faaliyet kiralaması yükümlülüklerinin faiz giderlerinin ve kıdem tazminatı karlılığının faiz yükünün BOBİ FRS'de finansman giderlerinde kayıt altına alınmamasındandır. Dolayısıyla, BOBİ FRS'de net finansman gelirleri oluşurken, TFRS'de net finansman gideri oluşmaktadır. Faiz gideri karşılama oranı da, TFRS'de pozitif, BOBİ FRS'de negatif sonuç vermiştir.

Son olarak, uzun vadeli finansal borcun FAVÖK'e oranı BOBİ FRS'de pozitif, TFRS'de ise negatif sonuç vermiştir. Bunun sebebi, uzun vadeli finansal borcun hesaplamasında kullanılan ve finansal borçtan düşülen işletme sermayesi tutarının, TFRS'de satış amaçlı elde tutulan varlık gruplarının dönen varlıklarda sınıflandırılması sebebiyle, BOBİ FRS'ye göre yüksek gözükmesidir. Bu oranın TFRS'deki değeri ihtiyaca uygun bilgiyi daha doğru sağlamaktadır.

6.4.3 Faaliyet Oranları Analizi

Faaliyet Oranları	TFRS	BOBİ FRS
(Dönem başı Stoklar + Dönem sonu stoklar)/2	12.134	14.565
(D.B. Ticari Alacaklar ve Sözleşme Varlıkları + D.S. Ticari Alacaklar ve Sözleşme Varlıkları) / 2	31.190	31.417
Satışların Maliyeti	(55.132)	(62.995)
Hasılat	102.694	109.684
Toplam Varlıklar	116.981	110.295
Maddi Duran Varlıklar + Kullanım Hakkı Varlıkları	28.490	32.679
Stok Devir Hızı	4,5	4,3
Alacak Devir Hızı	3,3	3,5
Net İşletme Sermayesi Devir Hızı	3,8	5,2
Maddi Duran Varlık Devir Hızı	3,6	3,3
Aktif Devir Hızı	0,9	1,0

Faaliyet oranları analizi incelendiğinde net işletme sermayesi devir hızı haricinde kalan diğer oranların her iki standarda göre de farklılıklar gösterdiği ama farklılıkların önemlilik seviyesinin çok yüksek olmadığı gözükmemektedir. Bu oranların hesaplanmasında kullanılan kalemler incelendiğinde ise, özellikle hasılat, satışların maliyeti, toplam varlıklar ve maddi duran varlıklar kalemlerinde önemli farklılıklar göze çarpmaktadır.

Hasılatdaki ve satışların maliyetindeki farklılıkların sebebi BOBİ FRS’de hasılatın ölçümü ve kayıtlara alınmasındaki farklılıklar ve durdurulan faaliyetlerde yer alan hasılat ve satışların maliyeti kaleminin BOBİ FRS’de durdurulan faaliyetler yerine, hasılat ve satışların maliyeti içerisinde sınıflandırılmasından kaynaklanmaktadır. Toplam varlıklar ve maddi duran varlıklar, BOBİ FRS’de kayıtlara alınmayan kiralama hakkı varlıkları, iş birleşmesinde kayıtlara gerçeğe uygun değeri ile alınmayan maddi olmayan duran varlıklar ve iş birleşmesinde hiç kayıtlara alınmayan maddi olmayan duran varlık kalemlerinin etkisi ile BOBİ FRS’de düşük gözükmemektedir. Yine de bu kalemlerdeki gözlemlenen önemli farklılıkların oranlar üzerindeki etkisinin sınırlı kaldığı görülmüştür.

Net işletme sermayesi devir hızının hesaplanmasında ise, TFRS’de net işletme sermayesi devir hızı olduğundan daha iyi gözükmemektedir denilebilir. Bunun sebebi, satış amaçlı elde tutulan varlık grubunun işletme sermayesi hesabına dahil olması ve işletme

sermayesi tutarını arttırarak, devir hızını düşürmesidir. Buna karşılık, BOBİ FRS’de satış amaçlı elde tutulan varlıklar işletme sermayesi içerisinde gözükmediğinden, elde edilen sonuç işletmenin normal faaliyet döngüsünü daha iyi yansıtmaktadır.

6.4.4 Karlılık Oranları Analizi

Karlılık Oranları	TFRS	BOBİ FRS
<i>Karlılığın Varlıklara Oranı</i>		
Net Dönem Karı	7.552	11.039
Toplam Varlıklar	116.981	110.295
Karın Toplam Varlıklara Oranı	6,5%	10,0%
Net Varlıklar (Özkaynaklar)	45.102	44.851
Yatırılan Sermaye	67.527	65.028
Yatırılan Sermayenin Karlılığı	12,7%	13,6%
<i>Karlılığın Satışlara Oranı</i>		
Hasılat	102.694	109.684
Brüt Kar	47.562	46.689
FVÖK	8.580	8.817
Sürdürülen Faaliyetlerden Net Kar	6.319	11.039
Net Kar Marjı	7,4%	10,1%
Sürdürülen Faaliyetlerden Net Kar Marjı	6,2%	10,1%
FVÖK Marjı	8,4%	8,0%
Brüt Kar Marjı	46%	42,6%
<i>Karlılığın Özkaynaklara Oranı</i>		
DuPont Karlılık Analizi	16,7%	24,6%

Karlılık oranları incelendiğinde karlılığın varlıklara oranları, karlılığın satışlara oranı ve karlılığın özkaynaklara oranının birbirinden oldukça farklı sonuçlar verdiği gözlemlenmektedir. FVÖK Marjı ve Brüt Kar marjı dışında kalan tüm oranlarda BOBİ FRS’ye göre elde edilen oranlar işletmeyi daha karlı göstermektedir.

Karın toplam varlıklara oranının ve yatırılan sermayenin karlılığı oranının BOBİ FRS’de daha yüksek gözükmesinin sebebi iş birleşmesinde ortaya çıkan maddi olmayan duran varlıkların, gerçeğe uygun değeri ile gösterilmeyen maddi duran varlıkların ve kayıtlara alınmayan kiralama hakkı varlıklarının toplam varlıkları düşük göstermesidir. Buna karşılık, söz konusu varlıkların toplam karlılık üzerindeki etkisi hesaplama içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla, TFRS’ye göre ölçülen karlılığın varlıklara oranı daha doğru sonucu göstermektedir.

Benzer durum, karlılığın özkaynaklara oranı için de geçerlidir. Kayıtlara alınmayan duran varlıklar, BOBİ FRS’de yer alan özkaynakları olduğundan düşük göstermiş ve karlılığın özkaynaklara oranı yüksek çıkmıştır.

Karlılığın satışlara oranı incelendiğinde, durdurulan faaliyetlere ait olan hasılatın, BOBİ FRS’de durdurulan faaliyetlere ait karlarda değil de hasılatta gösterilmesi ve durdurulan faaliyetlere ait karlılığın toplam karlılık içerisinde raporlanması, bu oranın analizini zorlaştırmaktadır. Öte yandan, TFRS’de elde edilen sürdürülen faaliyetlerden net kar marjı ileriiki dönemlere yönelik olarak okuyuculara daha fazla ihtiyaca uygun bilgi sağlamaktadır. Dolayısıyla, BOBİ FRS’deki net kar marjının ihtiyaca uygun bilgiyi sağlamadığından bahsedebiliriz.

FVÖK marjının, BOBİ FRS’de daha düşük gözükmesinin sebebi, TFRS’de durdurulan faaliyetlere ait karlar içerisinde gözüken durdurulan faaliyetlere ait hasılat kaleminin BOBİ FRS’de hasılat kalemi içerisinde gözükmesidir. Hasılat kalemi TFRS’ye göre yüksek gözüktüğünden, ilgili oran da BOBİ FRS’de düşük çıkmaktadır.

Son olarak, brüt kar marjının BOBİ FRS’de düşük çıkmasının sebebi, durdurulan faaliyetlere ait brüt karın, toplam brüt kar içerisinde gözükmesi ve durdurulan faaliyetlerin brüt karlılığının düşük olması dolayısıyla, BOBİ FRS’ye göre brüt kar marjının düşük çıkmasıdır. Finansal tablo kullanıcıları açısından sürdürülen faaliyetlerden elde edilen brüt kar marjı ileriye yönelik olarak işletmenin performansı açısından daha önemli bilgi sağlayacaktır. Bu sebeple, TFRS’ye göre hesaplanan brüt kar oranının kullanılması ihtiyaca uygun bilgiyi daha fazla sağlayacaktır.

6.4.5 Piyasa Temelli Oranlar Analizi

Piyasa Temelli Oranlar	TFRS	BOBİ FRS
Ana ortaklığa düşen net dönem karı	7.055	10.342
Hisse Başına Kar	2,3	3,4
<i>Piyasa Değerinin Hesaplanması</i>		
Net Finansal Borç	27.935	25.716
Hasılat	102.694	109.684
FAVÖK	14.704	14.419
FVÖK	8.580	8.817
FAVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri	89.697	89.638
FVÖK Çarpanı ile Piyasa Değeri	57.865	62.457
Hasılat Çarpanı ile Piyasa Değeri	74.759	83.968

Hisse başına kar, BOBİ FRS'ye göre net dönem karı daha yüksek olduğundan daha yüksek çıkmıştır. Net dönem karının BOBİ FRS'de yüksek çıkmasının sebebi net dönem karını doğrudan etkileyen 37 tane düzeltme kaydının yer almasıdır.

Bu düzeltme kayıtlarının bazıları net dönem karını arttırırken, diğerleri azaltmıştır. Ancak, bu düzeltme kayıtları mutlak değer olarak ele alınıp toplandığında farkların etkisinin 11.324 TL olduğu ve toplam özkaynakların yüzde 25'ine denk geldiği göze çarpmaktadır. Düzeltme kayıtları finansal tablolara göre önemlilik düzeyleri ile analiz edildiğinde 3 temel konunun BOBİ FRS'de karlılığın yüksek çıkmasına yol açtığı söylenebilir. Bu konular, iş birleşmesinde önceden var olan ilişkinin sonuçlandırılmasının etkisinin BOBİ FRS'de kayıtlara alınmaması (676 TL), özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemelerin kayıtlara alınmaması (755 TL) ve açılış bilançosunda kayıtlara alınmayan ertelenmiş verginin kapanış bilançosunda kayıtlara alınması ve tüm etkinin kar veya zarar etkisinin cari raporlama dönemine yansımalarıdır. Bu düzeltme kayıtlarının etkisi ile BOBİ FRS'de gerçeğe uygun sunumun etkisi azalmaktadır. Dolayısıyla, TFRS'den elde edilen hisse başına kar gerçeğe uygun sunumu daha doğru yansıtmaktadır. BOBİ FRS finansal tabloları üzerinden analiz yapan bir yatırımcı, Örnek AŞ'nin fiyat kazanç oranını olması gerekenden daha düşük değerlendirebilir ve yatırım kararlarını yanlış yönlendirebilir.

Piyasa değeri hesaplamalarında, Örnek AŞ'nin içinde bulunduğu sektördeki halka açık şirketlerin verileri kullanılmış ve FAVÖK, FVÖK ve Hasılat çarpanı için sırasıyla 8, 10 ve 1 çarpanları hesaplanmıştır.

Hesaplamaların sonucunda FAVÖK çarpanı her iki standarda göre birbirine yakın çıkmıştır. Bu açıdan FAVÖK çarpanının iki standartta da doğru sonucu verdiğini söyleyebiliriz. Ancak, FVÖK çarpanı ile bulunan piyasa değeri BOBİ FRS'de daha yüksek sonuç vermektedir. Bunun sebebi, piyasa değeri elde edilirken işletme değerinden çıkarılan net finansal borcun BOBİ FRS'de daha düşük gözükmesi (faaliyet kiralamasından kaynaklanan finansal yükümlülükler dikkate alınmadığı için) ve işletme değeri elde edilirken kullanılan FVÖK değerinin BOBİ FRS'de daha yüksek gözükmesidir.

Piyasa değeri hesaplamasında, BOBİ FRS açısından en yanlış sonuç hasılat çarpanı ile piyasa değeri hesaplamasında görülmektedir. Bunun sebebi, hasılat tutarı dikkate alınırken durdurulan faaliyetlerle ilgili hasılatın da hesaplama dahil edilmesi ve hasılatla ilgili 7 tane düzeltme kaydının hasılatla ilgili çıkarılmasıdır. BOBİ FRS finansal

tablolarını kullanan bir yatırımcı piyasa değerini bu dönemde yüksek hesaplarken, önümüzdeki dönemde düşmesi muhtemel hasılat tutarı ile beraber piyasa değerinin azaldığı görülecektir. Dolayısıyla, cari dönemde oluşan yüksek piyasa değeri beklentisi yatırım kararlarını yanlış yönde etkileyebilir.

6.5 ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Tüm oran analizleri incelendiğinde, BOBİ FRS ile hesaplanan oranların, TFRS'ye göre hesaplanan oranlardan, faaliyet oranları haricinde, önemli ölçüde fark ettiği gözlemlenmiştir. Bu farklılığın temel sebebi 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla ve aynı tarihte sona eren yıla ait BOBİ FRS finansal tablolarını oluştururken TFRS finansal tabloları üzerine çıkarılan düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarıdır. Buna göre, açılış bilançosu ile ilgili olarak 32 tane düzeltme kaydı çıkarılmış olup, bu kayıtların 20 tanesi doğrudan özkaynakları etkilemiştir. Geriye kalan 12 kayıt ise sınıflandırma ve sunuş amaçlı olup, varlıklar ve yükümlülüklerde yer alan kalemlerin sırasıyla varlıklar ve yükümlülükler içerisinde sınıflandırılmasını ve sunumunu değiştirdiği gibi, varlıkların ve yükümlülüklerin toplamını değiştirmiştir. 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla ve sona eren yıla ait finansal tablolarda ise toplamda 58 tane düzeltme kaydı çıkarılmış, bunların 34 tanesi özkaynakları doğrudan etkilerken, geriye kalan 24 kayıt varlıkların ve yükümlülüklerin toplamını ve sunumunu etkilemiştir.

BOBİ FRS'ye göre ölçülen oranlar, TFRS'ye göre ölçülen oranlarla karşılaştırıldığında, Örnek AŞ, BOBİ FRS likidite oranlarına göre daha az likit, finansal yapı oranlarına göre kaldıracı daha düşük, borç ödeme kapasitesi daha yüksek, faaliyet oranlarına göre net işletme sermayesi devir hızı daha yüksek, karlılık oranları daha yüksek ve son olarak hisse başına kar ve piyasa değeri hesaplamaları daha yüksek çıkmaktadır.

Yukarıdaki analizden hareketle, likidite oranının haricinde kalan ve BOBİ FRS'ye göre hazırlanan tüm oranlar, finansal tablo kullanıcıları için Örnek AŞ'nin daha olumlu değerlendirilmesine yol açmaktadır. İki muhasebe standardında yer alan muhasebeleştirme ve ölçüm farklılıkları bunun en büyük sebebidir. Aşağıda, Örnek AŞ'nin oran analizlerini etkileyen önemli farklılıkların muhasebe standartlarının hangi bölümlerinden kaynaklandığının özeti sunulmuştur:

Likidite oranları: En önemli etki, TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardının BOBİ FRS’de yer almamasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple BOBİ FRS’de satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar dönen varlıklara sınıflanmamış ve cari oran düşük çıkmıştır.

Finansal Yapı Oranları: Borçlanmaların ve net finansal borçluluğun hesaplanması üzerine en önemli etki, BOBİ FRS’de net finansal borçluluk içerisinde muhasebeleştirilmeyen ve TFRS 16 Kiralamalar standardı gereği TFRS’de kayıtlara alınan faaliyet kiralaması finansal yükümlülüklerinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, aynı standart dolayısıyla TFRS’de kayıtlara alınan ama BOBİ FRS’de alınmayan kiralama hakkı varlıkları duran varlıkları ve maddi duran varlıkları olması gerekenden daha düşük göstermiştir.

Duran varlıklar kalemini etkileyen diğer önemli etkiler, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardı gereği iş birleşmesi esnasında kayıtlara alınan maddi olmayan duran varlıkların BOBİ FRS’de muhasebeleştirilmemesi ve gerçeğe uygun değeri ile ölçülen maddi duran varlıkların BOBİ FRS’de açılış bilançosundaki net defter değerleri ile ölçülmesidir. Duran varlıklar, bu etkiler dolayısıyla BOBİ FRS’de TFRS’ye nazaran daha düşük gözükürken, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların dönen varlıklara sınıflanması ile BOBİ FRS ve TFRS’deki duran varlık değerleri birbirlerine yaklaşmıştır.

Devamlı sermaye kalemini TFRS 16 haricinde etkileyen diğer önemli etki, BOBİ FRS’de kıdem tazminatı karşılığının 10 taksitle kayıtlara alınmasına izin verilmesi, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardının BOBİ FRS’de yer almamasıdır. Bu etkiler sonucunda, BOBİ FRS’de uzun vadeli yükümlülükler daha düşük gözükmemekte ve devamlı sermaye tutarını da düşürmektedir.

Söz konusu etkiler, BOBİ FRS’de finansal yapı oranlarını TFRS’ye göre daha yüksek göstermektedir.

Faaliyet oranları: Genel olarak incelendiğinde, hasılat ve satışların maliyeti kalemi özellikle TFRS 5 standardının BOBİ FRS’de yer almamasından dolayı BOBİ FRS’de yüksek çıkmıştır. Aynı standarttan kaynaklanan etki stoklar kalemini de BOBİ FRS’de yükseltmiştir. Bununla beraber TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile Bölüm 5 Hasılat arasındaki hasılatın kayıtlara alınması ve ölçümü ile ilgili farkların faaliyet oranlarının analiz edilmesinde önemli rol oynadığı görülmektedir.

Karlılık oranları: TFRS'ye kıyasla BOBİ FRS'de net dönem karının yüksek çıkması ve toplam varlıkların daha düşük olması, karlılığın varlıklara oranını BOBİ FRS'de yüksek göstermektedir.

Karlılığın yüksek çıkmasında temel etken, BOBİ FRS'de geçiş muafiyeti olarak tanınan açılış bilançosunda kayıtlara alınmayan ertelenmiş vergi varlıklarının cari dönemde kayıtlara alınması, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardının BOBİ FRS'de yer almaması dolayısıyla özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme opsiyonlarının kayıtlara alınmaması, TMS 37'de yer alan dezavantajlı sözleşmeler ve yeniden yapılandırma karşılıklarının BOBİ FRS'de yer almaması ve TFRS 3 İşletme Birleşmelerinde düzenlenen ama BOBİ FRS'de düzenlenmeyen önceden var olan ilişkinin sonuçlandırılma etkisinin muhasebeleştirilmemesidir.

Varlıkların BOBİ FRS'de düşük olmasının sebebi, TFRS 3 İşletme Birleşmesi standardına göre muhasebeleştirilen edinilen işletmedeki tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin BOBİ FRS'de geçiş tarihindeki net defter değerleri ile muhasebeleştirilmesi ve edinilen işletmenin satın alma tarihinde finansal tablolarında olmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmemesidir. Bununla beraber faaliyet kiralaması varlıklarının BOBİ FRS'de aktifleştirilmemesi de bir diğer önemli etkindir.

Karlılığın net satışlara oranı ve özkaynaklara oranı, yukarıda bahsedilen sebeplerden dolayı TFRS'ye kıyasla BOBİ FRS'de net dönem karı yüksek gözüktüğünden, BOBİ FRS'de daha yüksek gözükmemektedir.

Piyasa Temelli Oranlar: Özellikle hisse başına kar, net dönem karının yukarıda değinilen sebeplerden BOBİ FRS'de yüksek gözükmemesinden dolayı daha yüksek gözükmemektedir. İşletmenin piyasa değerini bulurken kullanılan çarpanlardan içerisinde en büyük farklılık Hasılat çarpanından ortaya çıkmaktadır. Bunun sebebi TFRS 5 standardının BOBİ FRS'de olmamasından dolayı, BOBİ FRS'de durdurulan faaliyetlere ait hasılatın, normal hasılat kalemi içerisinde gösterilirken, TFRS'de hasılat kaleminden ayrı olarak durdurulan faaliyetlerden karlar içerisinde gösterilmesidir.

BÖLÜM 7. SONUÇ ve ÖNERİLER

BOBİ FRS, 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için yürürlüğe girmiştir. 30 Mart 2021 tarihinde ise, yeni sürümü yayımlanarak 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için kullanılacaktır. BOBİ FRS, TFRS uygulamayan işletmeler için hazırlanmış olup, aynı TFRS’de olduğu gibi gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, kaliteli ve anlaşılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamayı hedeflemektedir. Bu standardın devreye girmesi ile daha önce geçerli olan Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği ve “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” Büyük ve Orta Boy işletmeler için finansal raporlama çerçevesi olmaktan çıkmıştır. Böylece, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu göstermeyi amaçlayan eski finansal raporlama çerçevesi yerine finansal tablo kullanıcılarına işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamayı hedefleyen BOBİ FRS kullanılmaya başlanmıştır.

BOBİ FRS’yi kullanması beklenen hedef şirketler, KGK tarafından belirlenen kriterlere göre bağımsız denetime tabi olup ve yine KGK tarafından KAYİK olarak sınıflandırılmayan işletmelerdir. KGK, bağımsız denetim kapsamının genişleyip belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmenin daha karmaşık bir standart olan TFRS’yi uygulamak zorunda kalacağından hareketle, bu işletmelere ilave maliyet yükü gelmemesi ve Avrupa Birliği ve gelişmiş ülkelerde de benzer uygulamalar olduğu için BOBİ FRS’yi yürürlüğe koymuştur.

BOBİ FRS’nin yürürlüğe girmesi ile denetime tabi işletmelerin uygulayabilecekleri raporlama çerçevesi sayısı iki olmuştur. Aynı zamanda, BOBİ FRS içerisinde orta boy ve büyük boy işletmeler için farklı uygulamalara gidilerek, raporlama çerçevesi sayısının üçe çıkarıldığından bahsedilebilir.

BOBİ FRS’nin ilk geçiş yılına ilişkin uygulama sonuçları 13 Mayıs 2020 tarihinde KGK tarafından yayımlanmıştır. Bu sonuçlara göre, Sözleşme Bilgi Portalı’na 11 Şubat 2020 tarihi itibarıyla yapılan girişlere istinaden 2.663 işletmenin finansal tablolarını BOBİ FRS’ye göre hazırladığı gözükmemektedir. Bu şirketlerin 810 tanesi büyük işletme, geri kalanı ise orta boy işletme olarak kategorize edilmiştir. 2018 yılı itibarıyla KAYİK

olmayan 8.072 işletmenin denetime tabi olduğu düşünüldüğünde (KGK Faaliyet raporu 2018, 72) işletmelerin yüzde 33'ünün BOBİ FRS'yi uyguladığı görülmektedir. KGK'nın 2021 yılında yayımladığı Bağımsız Denetime Tabi Reel Sektör İşletmelerine İlişkin Temel Göstergeler 2019 Dönemi raporunda (KGK, 2021:1), KAYİK olmayan ve denetime tabi olan 8.198 işletmenin 3.196'sının BOBİ FRS'yi kullandığı belirtilmektedir. Böylelikle, 2019 senesinde BOBİ FRS'yi tercih eden işletmelerin hem sayısı artmış, hem de KAYİK olmayan ve denetime tabi olan işletmeler içindeki BOBİ FRS'yi kullanım oranı yüzde 39'a yükselmiştir. Bu veri Türkiye'de BOBİ FRS'nin geniş bir uygulama alanı bulduğunu bizlere göstermektedir.

TFRS'deki Kavramsal Çerçeve açısından, finansal raporlamanın amacı, kullanıcılara işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin mevcut yatırımcıları olduğu gibi, borç verenleri, diğer kredi verenleri ve diğer potansiyel yatırımcılardır. 2020 yılı hesap dönemi için İstanbul Sanayi Odası tarafından açıklanan ve Türkiye'deki en büyük 500 sanayi şirketini gösteren ISO 500 listesinde, işletmelerin kaynak yapısında borçların payının yüzde 68.4'e ulaştığı belirtilmektedir (ISO, 2021). Bu durum bize, Türkiye'de firmaların özkaynak finansmanı yerine borçlanma yoluyla önemli ölçüde finansman elde ettiklerini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, Türkiye'de finansal tablo kullanıcıları içerisinde kredi verenler ve borç verenlerin önemi, kredi ve borç verenler açısından ise, denetimden geçmiş faydalı finansal bilgiye olan ihtiyaç artmaktadır. Finansal kuruluşların, işletmelere kredi ve benzerlerini sağlaması, tedarikçilerin mal ve hizmet sağlaması gibi kararlarda faydalı finansal bilginin kalitesi önemli rol oynamaktadır.

BOBİ FRS, bu noktada, kullanıcıların kararlarını doğru bir şekilde alabilmeleri için söz konusu finansal bilgiyi vergiye baz raporlama çerçevesine göre daha kaliteli sağlamak amacıyla ortaya çıkmıştır. Öte yandan, finansal tablo hazırlayıcılarının maliyetlerini azaltmak ve standardın kolay kullanımını sağlamak için TFRS Kavramsal Çerçeve'de yer alan "faydalı finansal raporlamada maliyet kısıtı" kavramı BOBİ FRS'ye ağırlığını koymuş, ihtiyaca uygun bilginin hazırlanmasından ödün verilmiştir. Bu çerçevede, bazı standartlar hiç düzenlenmemiş, bazı konular ve olaylar standartlarda yer almamış, gerçeğe uygun değere göre ölçüm yerine bazı standartlarda tarihsel maliyet tercih edilmiş, TFRS'nin gerektirdiği birçok açıklama zorunluluğuna BOBİ FRS'de gerek görülmemiştir. Bunun sonucunda, gerçeğe uygun değerın gözlemlenebilir olmayan

verilerle hazırlandığı durumlarda, gözlemlenebilir olmayan verilerin açıklamalarının dipnotlarda verilerle desteklenmesini sağlayan doğrulanabilirlik kavramına bu açıdan BOBİ FRS Kavramsal Çerçeve’de yer verilmemiştir. Dolayısıyla, BOBİ FRS, TFRS’ye göre daha az faydalı finansal bilgiyi sağlamakta ama bu bilginin daha az maliyetle üretilmesini sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, yukarıdaki açıklamalara paralel olarak Türkiye’de geniş bir uygulama alanı olan BOBİ FRS ile TFRS arasındaki farklılıkları ortaya koymak, finansal analiz üzerine etkilerini incelemek ve karar alıcıların kararları üzerine etkileri tartışmaktır. Bu amaca uygun olarak, çalışmanın 3. Bölümünde BOBİ FRS ve TFRS arasındaki muhasebe, ölçüm ve açıklama farklılıklarını ortaya koymak için içerik analizi yoluyla BOBİ FRS ve TFRS detaylı bir şekilde karşılaştırılmış, 4. ve 5. bölümde finansal analiz üzerine etkisi incelenmiştir. 6. bölümde büyük işletme olarak tasarlanmış ve iki standart arasındaki önemli farklılıkları finansal tablolarında barındıran varsayımsal Örnek AŞ finansal tabloları üzerinden gidilerek örnek vaka analizi yöntemiyle, bu işletmenin hem TFRS, hem de BOBİ FRS’ye göre konsolide finansal tabloları hazırlanmıştır. Elde edilen finansal tablolar üzerinden hesaplanan oran analizleri bu bölümde incelenmiş ve farkların finansal tablo kullanıcılarının yorumlarını nasıl değiştirdiği ortaya konmuştur.

İki standart arasındaki farkların faydalı finansal bilgi üzerine etkisini ölçmek için yapılan içerik analizinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

a) BOBİ FRS ile TFRS’deki standartların ve yorumların birebir karşılaştırmasını kapsayan içerik analizi sonucunda, 10 tane TFRS standardının ve 4 tane TFRS / TMS Yorumunun BOBİ FRS tarafından düzenlenmediği gözükmemektedir. Düzenlenmeyen standartlar içerisinde yer alan TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları ile ilgili ilişkili taraf tanımına standardın ekinde yer alan “Tanımlar” bölümünde yer verilmiş, ayrı bir bölüm açılmasına gerek duyulmamıştır. Yine düzenlenmeyen bir standart olarak yer alan TMS 33 Hisse Başına Kazanç standardı ile ilgili BOBİ FRS Bölüm 26’da sahip olunan paylarının niteliklerine ait bazı zorunlu açıklamalara değinilmiş, dipnotlarda hisse başına kar ve kar payı oranlarının belirtilmesi istenmiştir. Ancak, hisse başına karın nasıl hesaplanacağı ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.

b) İçerik analizinin ikinci aşamasında, finansal tabloların hazırlanmasını etkileyecek toplamda 160 farka rastlanmıştır. Farklılıkların ilgili oldukları işlem ve olay özelinde kar

veya zarar ve diğer kapsamlı geliri etkileyen düzeltme kaydı etkisi, sınıflandırma etkisi ve sunum etkileri bulunmaktadır.

Konu bazında farklar incelendiğinde, iki standart arasında beş veya beşin üzerinde farkın bulunduğu konular, hasılat, finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu sınıflamaları, kiralamalar, standartların ilk uygulamasındaki muafiyetler, konsolidasyon, iş birleşmesi, karşılıklar, ertelenmiş vergi ve finansal olmayan varlıklardaki değer düşüklüğüdür. Parasal olmayan kalemlerin ve finansal araçların hepsine bir bütün olarak bakıldığında farkların bu bölümlerde de beşin üzerinden olduğu gözükcektir.

c) BOBİ FRS ve TFRS arasında bulunan 160 farkın sebepleri incelendiğinde bir diğer bulgu da BOBİ FRS'nin sade ve anlaşılabilir olma amacı altında, TFRS'nin standartlar içerisinde düzenlemiş olduğu birçok olay ve durum için BOBİ FRS'de herhangi bir rehberliğin bulunmamasıdır. İçerik analizi sonucunda bulunan 160 tane farkın 59 tanesi, farka sebep olan olay veya işlem için BOBİ FRS'de herhangi bir düzenleme bulunmamasından kaynaklanmaktadır.

ç) Yapılan içerik analizi sonucunda, toplam 11 standartta gerçeğe uygun değer in ölçümü ile ilgili güvenilir olarak ölçülememe ve aşırı çaba ve maliyete katlanmaya bağlı olarak gerçeğe uygun değer istisnasına rastlanmıştır. Bu 11 standartta, toplam 17 işlem ve olayda istisna kavramı kullanılmış olup, 14 işlemde güvenilir olmama istisnası, 3 işlemde ise aşırı maliyet ve çaba istisnası mevcuttur. Aynı işlem ve olaylarla ilgili olarak, TFRS'de ise sadece 5 tane istisna maddesi mevcuttur. BOBİ FRS'de ayrıca hakkında hiç tanımlama bulunmayan piyasa değeri ifadesi toplam 1 olayda ölçüm kriteri olarak belirlenmiştir. BOBİ FRS'deki tüm standartlar incelendiğinde, güvenilir olarak ölçülememe ve aşırı çaba ve maliyete katlanmakla ilgili değerlendirmenin nasıl yapılacağına dair bir tanımlamaya rastlanmamıştır. Sadece Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar standardında güvenilir olarak ölçülememe ile ilgili bir tanımlama mevcuttur ama bu tanımlama söz konusu standardın özelinde değerlendirilmekte, diğer standartlarda nasıl hareket edileceği ele alınmamaktadır. Öte yandan, TFRS, güvenilir olarak ölçülememe ile ilgili istisnanın yer aldığı konularda, ilgili standardın içerisinde hangi koşullarda güvenilir bir ölçüm yapılamayacağını açıklamakta ve finansal tablo kullanıcılarına rehberlik sağlamaktadır.

d) İki standartta yer alan dipnotlardaki açıklama zorunlulukları incelendiğinde, BOBİ FRS'nin TFRS'ye oranla, gerçeğe uygun sunumu sağlayan birçok açıklamaya yer

vermediği gözükmemektedir. Özellikle, hasılat, işletme birleşmeleri, varlıklarda değer düşüklüğü, finansal araçlara ait risk açıklamaları, gerçeğe uygun değer ölçümü ve uygulanamıyorsa nedenleri, gelir vergileri, ilişkili taraf açıklamaları bu konuda önemli örneklerdir.

Elde edilen bulguların önemi, farkların etkilediği veya etkilemediği sektörlerle göre farklılık gösterebilir. Ancak, genel olarak BOBİ FRS kullanıcılarının karar almalarında belirleyici olduğu düşünülmektedir.

İki standart analizindeki farkların finansal tablo analizi üzerine etkilerini incelemek için yapılan örnek vaka analizinde aşağıdaki bulgulara rastlanmıştır:

a) BOBİ FRS'ye göre ölçülen finansal analiz oranları, TFRS'ye göre ölçülen oranlarla karşılaştırıldığında, örnek vakada kullanılan şirket için, BOBİ FRS likidite oranlarına göre daha az likit, finansal yapı oranlarına göre kaldıracı daha düşük, borç ödeme kapasitesi daha yüksek, faaliyet oranlarına göre net işletme sermayesi devir hızı daha yüksek, karlılık oranları daha yüksek ve son olarak hisse başına kar ve piyasa değeri hesaplamaları daha yüksek çıkmaktadır.

b) Yukarıda da değinildiği gibi, likidite oranının haricinde kalan ve BOBİ FRS'ye göre hazırlanan tüm oranlar, finansal tablo kullanıcıları için değerlendirmenin yapıldığı örnek şirketin daha olumlu değerlendirilmesine yol açmaktadır. İki muhasebe standardında yer alan muhasebeleştirme ve ölçüm farklılıkları bunun en büyük sebebidir. Oran analizlerine etki eden farklarla ilgili standartlar incelendiğinde TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı, TFRS 16 Kiralamalar standardı, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler, TMS 12 Gelir Vergileri, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması ve TMS 37 Karşılıklar standardıdır. İçerik analizinde yer alan bulgular ile karşılaştırıldığında, en çok farkın çıktığı standartların örnek analizde yer alan oranları da önemli ölçüde etkilediği gözükmemektedir.

Hem içerik hem de örnek analizinden elde edilen bulgular, TFRS ve BOBİ FRS arasındaki kayıtlara alma, ölçüm, sunum ve açıklama farklılıklarının, kullanıcıların karar almaları üzerinde önemli etki gösterebileceğine işaret etmektedir.

Aynı zamanda, BOBİ FRS'nin kullanıcıları kadar bağımsız denetim sürecinde rol oynayan bağımsız denetim şirketleri de BOBİ FRS ve TFRS arasında yer alan farklardan

etkilenmektedir. BOBİ FRS yürürlüğü girmeden önce sadece TFRS'ye göre ve vergiye baz tabloların hazırlanmasında kullanılan MUSGT'a göre denetim yapan denetçiler, bundan sonraki süreçte yeni bir finansal raporlama çerçevesini denetimlerde kullanmaya başlayacaklardır. İki standart arasında yer alan farklılıklar, denetçilerin farkları çok iyi anlamasını, denetim görüşlerini etkileyecek konuları çok iyi analiz etmelerini ve denetimde görev alan personellerini BOBİ FRS konusunda daha fazla eğitime tabi tutmalarını gerektirmektedir. Aksi takdirde, iki standart arasındaki farkları iyi anlamadan yapılacak bir denetim, bağımsız denetim görüşünün doğruluğunu etkileyebilir.

İçerik ve örnek vaka analizi sonucunda çıkan bulguların ışığında, BOBİ FRS'nin kullanımının yaygınlaştırılması, standardın kullanıcılar ve denetçiler tarafından daha iyi anlaşılması, faydalı finansal bilginin kredi ve borç verenlere daha kaliteli olarak sunulması için aşağıdaki çözüm önerileri getirilmiştir:

a) İki standart içerisinde bazı olay ve işlemleri ifade etmek için farklı terimler kullanılmaktadır. Örnek vermek gerekirse TFRS'de "İşletme Birleşmeleri" kullanılırken BOBİ FRS'de "İş Birleşmeleri" ifadesi, TFRS'de "Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" ifadesi kullanılırken BOBİ FRS'de "Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi" ifadesi, TFRS'de "İş Ortaklıkları" ifadesi kullanılırken BOBİ FRS'de "Müştereken Kontrol Edilen İşletme" ifadesi yer almaktadır. KGK, her iki standartta yer alan terimlerin aynı olmasını sağlamak için bir proje başlatabilir ve aynı olay ve işlemlerde yeknesaklığı sağlayabilir. Böylece standartların daha fazla karşılaştırılabilir olması sağlanmış olur.

b) BOBİ FRS incelemesi esnasında, ilişkili taraflarla ilgili ayrı bir standarda rastlanmamış olup, standart ekinde yer alan Ek-9 Tanımlar bölümünde ilişkili tarafın tanımının yapıldığı görülmüştür. Ayrıca, ilişkili taraflarla ilgili açıklamaların sadece büyük işletmeler için yer verilmiştir. Orta boy işletmelere için de finansal tabloların daha anlaşılır olmasını sağlayan ve hazırlanması yüksek maliyet gerektirmeyen ilişkili taraf açıklamalarının eklenmesi ve İlişkili Taraflarla ilgili standardın ayrı bir standart olarak tanımlanması faydalı finansal bilginin elde edilmesi için son derece önemlidir.

c) BOBİ FRS'nin Bölüm 3.6 maddesi, BOBİ FRS tarafından düzenlenmeyen konularda, TFRS'nin ilgili hükümlerinin kullanılmasını önermektedir. TFRS'de düzenlenen ancak BOBİ FRS'de düzenlenmeyen konuların çokluğu dikkate alındığında, söz konusu hüküm öneriden çıkarılıp, zorunlu bir hüküm haline getirilebilir. Böylece,

TFRS ve BOBİ FRS arasındaki farkların önemli bir bölümü kapatılabilir ve standardın kullanıcılarının farklı muhasebe politikası kullanmasının önüne geçilmiş olur.

ç) BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer ölçümü finansal araçlar ve diğer standartlarda farklı olarak ele alınmıştır. Gerçeğe uygun değer ile ilgili olarak TFRS’de olduğu gibi tek bir standart olması ve tüm standartlarda söz konusu standardın hükümlerinin takip edilmesi BOBİ FRS’nin daha anlaşılabilir olmasını sağlayacaktır. Ayrıca, gerçeğe uygun değer ölçümü yönelik istisna uygulamasının hangi şartlarda yapılması gerektiği BOBİ FRS’de bu istisnanın yapıldığı her standartta düzenlenebilir. Aynı zamanda, finansal tablo kullanıcılarının gerçeğe uygun değeri neden uygulayamadıklarına dair açıklamalara dipnotlarda yer verilebilir. Böylelikle, işletmelerin gerçeğe uygun değer ölçümü yönelik istisna uygulaması işletmeden işletmeye farklılık göstermez.

d) Finansal tablo kullanıcılarını işletmenin finansal performansını değerlendirirken en çok kullandığı kalemlerden biri hasılat kalemidir. BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat incelendiğinde, Bölüm 5’in hazırlanmasında şu anda yürürlükte olmayan TMS 18 Hasılat standardının baz alındığı görülmektedir. BOBİ FRS’nin güncellenmiş versiyonunda uluslararası standartlarla çok daha uyumlu olan TFRS 15’in baz alınması BOBİ FRS’den elde edilen faydalı finansal bilginin kalitesini artıracak ve her iki standardı birbirine yaklaştıracaktır.

e) İşletmenin borç çevirme kapasitesi ve kaldıraç oranları açısından finansal yükümlülüklerinin gerçeğe uygun sunumu önem taşımaktadır. BOBİ FRS 15 Kiralamalar Bölümü incelendiğinde, standardın şu anda yürürlükte olmayan TMS 17 standardını baz aldığı görülmektedir. BOBİ FRS’nin güncellenmiş versiyonunda uluslararası standartlarla çok daha uyumlu olan TFRS 16’nın baz alınması BOBİ FRS’den elde edilen faydalı finansal bilginin kalitesini artıracak, finansal kaldıraç analizlerini iyileştirecek ve her iki standardı birbirine yaklaştıracaktır.

f) BOBİ FRS’de düzenlenmeyen Hisse Bazlı Ödemeler, Çalışanlara Sağlanan Faydalar standartları, birçok orta ve büyük boy işletme tarafından uygulama alanı olan konulara açıklık getirmektedir. Bu standartların BOBİ FRS’de yer almaması, özellikle çalışanlara yönelik uygulamalarda büyük bir uygulama boşluğu doğurmaktadır. BOBİ FRS’nin güncellenmiş versiyonunun bu konuları içermesi faydalı finansal bilginin kalitesini artıracak ve finansal tablo hazırlayıcılarına rehberlik sağlayacaktır.

g) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı içerisinde düzenlenen Kıdem Tazminatı Karşılığının kayıtlara alınması için BOBİ FRS’de bazı isteğe bağlı muafiyetler getirilmiştir. Buna göre, ilk uygulama esnasında ölçülen Kıdem Tazminatı Karşılığı 10 eşit taksitte finansal tablolarda muhasebeleştirilebilir. Özellikle, çalışan sayısının çok olduğu işletmelerde, bu muafiyetin özkaynakları yüksek, yükümlülükleri düşük göstermesi, faydalı finansal bilginin kullanılmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca, işletmenin bu muafiyet dolayısıyla olması gerekenden daha fazla kar dağıtımını yapıp, işletmenin finansal durumunu kötüleştirilmesi olasıdır. Finansal tablo kullanıcılarının işletmeleri doğru analiz edebilmesi için bu muafiyetin yeni versiyonda kaldırılması yerinde olacaktır.

h) BOBİ FRS’de düzenlenmeyen standartlardan bir tanesi TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardıdır. Bu standardın uygulanmaması özellikle likidite oranları analizini bozmakta, kullanıcıların işletmenin sürdürülebilir faaliyetleri üzerinden ihtiyaca uygun bilgiyi elde edebilmelerinin önüne geçmektedir. Söz konusu standardın, maliyet kısıtı dolayısıyla düzenlenmediği düşünüldüğünde, gerçeğe uygun değer ile ilgili ölçüm konularına muafiyet getirilerek, en azından satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetlerin ihtiyaca uygun sunumu sağlanabilir.

ı) BOBİ FRS’de düzenlenmeyen standartlardan bir tanesi de TMS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları standardıdır. Türkiye’de özellikle son dönemde yaygınlaşan Kamu-Özel İşbirliği, Yap-İşlet Devret projeleri ve enerji sektöründeki dağıtım faaliyetleri göz önüne alındığında, söz konusu standardın bu sektörlerde yer alan işletmeler için çok önemli olduğu gözükecektir. Bu standardın uygulanmadığı imtiyazlı sözleşmelerde ihtiyaca uygun sunumu inşaat ve hizmet dönemlerinde sağlamak mümkün değildir. Bu açıdan BOBİ FRS’nin güncellenmiş versiyonunda bu standardın da yer alması finansal tablo kullanıcılarının faydalı finansal bilgiyi elde etmesini sağlayacaktır.

i) Hem TFRS’de hem de BOBİ FRS’de kullanılması zorunlu tutulan finansal tablo örnekleri incelendiğinde, her 2 standardın da kalem bazında farklı finansal tablo sunumu istediği göze çarpmaktadır. İleriki dönemlerde sektörel bazda analiz yapılması ihtiyacı doğduğunda, sektör oranlarını oluşturmak için BOBİ FRS ve TFRS uygulayan işletmeleri konsolide ederek analiz yapmak mümkün gözükmemektedir. Her iki standardın finansal tablo örnekleri yeknesak hale getirilirse, KGK’nın ve diğer kuruluşların böyle bir imkana kavuşmaları kolaylaşacaktır.

j) BOBİ FRS’de şerefiye ile ilgili düzenlemelerde, Bölüm 21 İş Birleşmeleri ve Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar ve Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar standardında farklı uygulamalara rastlanmıştır. Buna göre, İş Birleşmesi sonucunda oluşan şerefiye amortismanına tabi tutulurken, bir iştirakin veya müşterek ortaklığın satın alınması esnasında oluşan şerefiye amortismanına tabi tutulmamaktadır. Standartlar arasında yeknesak muhasebe politikaların uygulanması açısından söz konusu farklılık giderilmelidir.

k) TMS 12 Gelir Vergileri standardında yer alan ertelenen vergi düzenlemeleri, BOBİ FRS’de yer almakla beraber, orta boy işletmeler için zorunlu değildir. Ertelenen vergi hesaplamasının orta boy işletmelerde büyük boy işletmelere nazaran daha az maliyetle elde edilebileceğinden hareketle, bu standardın orta boy işletmeler için de zorunlu hale getirilmesi faydalı finansal bilgiyi artıracak ve maliyet artışına da yol açmayacaktır. Ayrıca, standartların ilk uygulamasında yer alan Ertelenen Vergi hesaplamama muafiyetinin, işletmelerde maliyetleri fazla düşürmediği, ancak faydalı finansal bilgiyi önemli ölçüde azalttığı düşünülmektedir. Açılış bilançosunda uygulanmayan standardın, bir sonraki dönem uygulanması ile cari dönemin finansal performansına dair gerçeğe uygun sunumun da azaltıldığı göze çarpmaktadır. Bu sebeplerle bu muafiyetin kaldırılması yerinde olacaktır.

l) TFRS’de olduğu gibi finansal tablo örneklerindeki kalemlerle ilgili bir Kullanım Rehberi hazırlanması, finansal tabloların sunumunu BOBİ FRS’de daha kolay hale getirebilir.

m) TFRS’lerde standartlar sıklıkla güncellenmekte ve faydalı finansal bilginin kalitesi artırılmaya çalışılmaktadır. BOBİ FRS ile ilgili ise ilk güncelleme 3 yıl sonrasında yapılmıştır. BOBİ FRS’de güncellemeler TFRS’lerdeki gelişmeler ışığından daha sık yapılarak her iki standart arasındaki düzenleme farklarının artmaması sağlanabilir.

n) BOBİ FRS’de Kavramsal Çerçeve’nin standart setinden bağımsız ayrı bir bölüm olarak yer alması Kavramsal Çerçeve’de yer alan hükümlerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir.

o) BOBİ FRS 2021 sürümünde, Büyük Boy İşletmelere yönelik kriterlerin aktif toplamında 75 mTL’den 200 mTL’ye, hasılat toplamında ise 150 mTL’den 400 mTL’ye yükseldiği gözükmemektedir. Kriterlerin bu şekilde güncellenmesi ile birlikte, Orta Boy İşletme statüsüne düşen işletme sayısı çoğalacaktır. Orta Boy İşletmelerin konsolidasyon

ve ertelenmiş vergi standartlarından muaf olması ve dipnot açıklama zorunluluklarının daha az olması faydalı bilgiyi azaltıcı etki göstermektedir. Dolayısıyla, yeni güncelleme ile beraber, BOBİ FRS kullananların daha fazla Orta Boy İşletme standartlarını kullanacak olması, faydalı bilgiyi azaltacaktır. KGK'nın faydalı finansal bilgiyi arttırmak için bu kararını geriye alması, hatta Büyük Boy İşletme kriterlerini ortadan kaldırması karar alıcıların daha doğru karar alabilmeleri için önem arz etmektedir. Bu çalışmada, BOBİ FRS 2021 sürümü ile TFRS farklılıklarının finansal oran analizine etkisi, Büyük Boy İşletmeler için incelenmiştir. Orta boy İşletmeler için farklılıkların oran analizine etkisinin çok daha yüksek olması beklenir.

ö) Son olarak, BOBİ FRS'nin daha kolay anlaşılabilmesi için, TFRS'deki standartlar bazında BOBİ FRS'deki kayıtlara alma ve ölçüm farklılıkları seti oluşturularak, BOBİ FRS kullanıcılarının TFRS'yi bu istisna seti ile beraber kullanmaları sağlanabilir. Böylelikle, BOBİ FRS hazırlayıcıları farklılıkların hangi hükümlerde olduğunu takip edip daha kolay finansal tabloları oluşturabilirler.

KAYNAKLAR

Kitaplar:

1. Ataman, B., Gökçen, G.: (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları”, 1. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, Türkiye.
2. Aydın, N., Çoşkun, M., Bakır, H., Ceylan, A., Başar, M.: (2003), TC Anadolu Üniversitesi Yayını, 2. Baskı, Eskişehir, Türkiye.
3. Deloitte LLP: (2017), “iGAAP2017 Volume A: A Guide to IFRS reporting Part 1”, Wolters Kluwer, UK.
4. Ernst & Young LLP: (2017), “International GAAP 2017 Volume 2, Global Edition 12”, John Wiley & Sons Ltd, UK.
5. Garrison, R., Noreen, E., Brewer, P. (2011), *Managerial Accounting*, 14 Ed.; McGraw-Hill Education, Berkshire, UK, 680.
6. Güler, İ.: (2018), “BOBİ FRS Uygulaması”, 1. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Türkiye.
7. Işıklılar, S., Buz, B., Bağır, V.: (2018), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları”, 1. Baskı, Hilal Yayıncılık ve Seminer AŞ, İstanbul, Türkiye.
8. Karapınar, A. ve Eflatun, A.: (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, Ankara, Türkiye.
9. Karapınar, A., Zaif, F.: (2018), “Finansal Analiz”, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Eylül 2018, Ankara, Türkiye.
10. KPMG IFRG Limited: (2014), “Insights into IFRS (11th b.) 2014/2015”, Sweet & Maxwell, UK.
11. Özbirecikli, M., Şen, İ., Tüm, K.: (2017), “Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS”, 1. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, Türkiye.
12. Özerhan, Y., Sultanoğlu B.: (2018), “Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı”, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Türkiye.
13. Özerhan, Y. ve Yanık, S.: (2015), “Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 3. Baskı, TÜRMOB Yayınları – 475, Ankara, Türkiye.
14. PWC LLP: (2016), “Manual of Accounting IFRS 2017 - Volume 1”, Tolley, UK.

Dergiler:

15. Antepli, A.: (2018), “Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi; BOBİ FRS ve TMS 41 Çerçevesinde Teorik İnceleme”, Journal of Social and Humanities Sciences Research, 5/30, 3984-3992.

16. Arısoy, K., Tuğay, O.: (2019), “Finansal Araçların TMS / TFRS ve BOBİ FRS çerçevesinde Muhasebeleştirilme Esaslarının Karşılaştırılması”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6/2, Ağustos 2019, 563-577.
17. Ataman, B., Gökçen, G., Cavlak, H.: (2018), “MSUGT’ye göre hazırlanan Finansal Tabloların BOBİ FRS’ye Uyarlanması ve Rasyo Analizi Yöntemi”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi 3 (2018): 458-477.
18. Ataman, B., Cavlak, H.: (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 2017, Cilt:2, Sayı:3, 153-168.
19. Ateş, Burcu Aslantaş: (2016), “TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Standartları Hesabının İrdelenmesi”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, Nisan-2016, 148-165.
20. Balcı, Baki Rıza: (2012), “TFRS’lerin Oran Analizine Etkileri”, Journal of Yasar University, Cilt 28, Sayı 7, 4687 – 4707.
21. Doğan, Aziz: (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9/4, 770-786.
22. Doğruer, U.: (2017), “BOBİ FRS Genel Çerçeve TMS / TFRS ile Temel Farklılıkları”, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2017, 103-112.
23. Elitaş, Cemal: (2010), “Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal raporlama Standartlarının Benimsenmesinin Bazı Temel Finansal Oranlar Üzerindeki Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 30, 57-68.
24. Gencoğlu, Ü.: (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 76, Ekim 2017, 1-23.
25. Gökçen, G., Öztürk, E., Güleç, F.: (2018), “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 2018; 3(2): 437-457.
26. Gökçen, G., Öztürk, E.: (2017), “Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), Volume: 2, Issue: 2, 105-114.
27. Gönen, S.: (2019), “Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması”, İnsan ve Toplum Bilişimleri Araştırmaları Dergisi, 8 (1), 2019, 12-22.
28. Güleç, Ö.: (2018), “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS açısından değerlendirilmesi”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 10/4, 901-921.
29. Karacan, S., Çiftçioglu, S., Kutlu, T.: (2018), “TMS-BOBİ FRS-VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması”, Uluslararası Turizm İşletme Ekonomi Dergisi, 2(1), 1-10.
30. Karacan, S., Uygun, R.: (2018), “BOBİ FRS ile TMS / TFRS Karşılaştırılması”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 56, Nisan 2018, 799-813.

31. Kocamış, T., Yıldırım, G.: (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ve TMS/TFRS Stoklar Standardının Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2017, Sayı:351, 90-102.
32. Şen, İ.: (2018), “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS /TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan 2018, 462-484.
33. Yenigün, T., Aydemir, A.: (2015), “TMS/TFRS Uygulamalarının Oran Analizine Muhtemel Etkileri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak/2015, 63-79.
34. Yıldırım, H.: (2019), “İşletme Birleşmelerinin TFRS 3 ve BOBİ FRS Standartları ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi ve Ticari Kar – Mali Kar Karşılaştırılması”, Vergi Dünyası, 38/454, Haziran 2019, 193-205.
35. Yıldırım, H.: (2019), “Stokların TMS, BOBİ FRS, Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar-Mali Kar Karşılaştırılması”, Vergi Dünyası, 39/459, Kasım 2019, 134-152.

Yüksek Lisans / Doktora Tezleri:

36. Altuğ, Fatih: (2010), “Finansal Analiz Sürecinde Sistematik Bir Yaklaşım ve Öneriler”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 23.
37. Ergun, Ü.: (2009), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı, İzmir, Türkiye.

Kanun / Tebliğ:

38. “1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, Resmi Gazete, Mükerrer Sayı: 21447, 26.12.1992.
39. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56). Resmi Gazete Sayısı: 30138 Mükerrer (29.07.2017).
40. KGK: (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı”, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>, Erişim Tarihi: 02.12.2017.
41. KGK: (2019), “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve.pdf>, Erişim Tarihi: 31.12.2019.
42. KGK: (2019), TMS/TFRS 2020 Seti, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti>, Erişim Tarihi: 05.05.2020.
43. KGK: (2021), “BOBİ FRS 2017 Sürümü ile BOBİ FRS 2021 Sürümü arasındaki farklar”,

- https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%203.pdf, Erişim Tarihi: 05.04.2021.
44. KGK: (2021), “BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkında Kurul Kararı”, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf, Erişim tarihi: 05.04.2021.

İnternet Kaynakları:

45. Arar, M.: (2018), “BOBİ FRS Muhasebesi, Kitap-1”, <https://docplayer.biz.tr/105460300-Bobi-frs-muhasebesi-her-konuda-ornek-uygulamalar-tek-duzen-hesap-planina-uygun-muhasebe-kayitlari-tms-tfrs-ve-vuk-msugt-karsilastirmali.html>, Erişim Tarihi: 10.06.2019.
46. Deloitte: (2019), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı”, https://www.denetimnet.net/UserFiles/Deloitte_BOB__FRS_21_11_2017_C__.pdf, Erişim Tarihi: 21.11.2017.
47. İSO: (2021), “Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu – 2020 Basın Toplantısı; Sunum-Konuşma Metni”, <https://www.iso500.org.tr/sunum-ve-konusma-metni/iso-500-/>, Erişim Tarihi: 13 Haziran 2021.
48. KGK: (2017), “BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı. İstanbul”, [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBI%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS)), Erişim Tarihi: 07.08.2018.
49. KGK Faaliyet Raporu 2018, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf, (Erişim tarihi: 06.08.2020).
50. KGK: (2020), “BOBİ FRS’nin İlk Geçiş Yılına İlişkin Uygulama Sonuçları”, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/BOB%C4%B0%20FRS%20UYGULAMA%20SONU%C3%87LARI13_05_2020.pdf, Erişim Tarihi: 16.07.2020.
51. KGK: (2021), “Bağımsız Denetime Tabi Reel Sektör İşletmelerine İlişkin Temel Göstergeler”, kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Reel_Sektor_Temel_Gostergeleri_2019_02_04_2021.pdf, Erişim Tarihi: 05.04.2021
52. KPMG: (2019), “Illustrative Disclosures Guide to Annual Financial Statements IFRS Standards”, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/09/2019-ifs.pdf>, Erişim Tarihi, 01.10.2019.
53. PWC: (2018), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ve TFRS Benzerlikler ve Farklar”, <https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/tfrs-bulteni-eylul-2018.pdf>, Erişim Tarihi: 02.12.2018.

EKLER

EK A TFRS ve BOBİ FRS ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN DETAYLI KARŞILAŞTIRILMASI

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
1	Finansal Durum Tablosu - Varlıklar Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de yoktur.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
2	Finansal Durum Tablosu - Varlıklar / Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	İlişkili Taraflardan Alacaklar ve Borçlar	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de sadece büyük işletmelerde gösterimi zorunludur.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
3	Finansal Durum Tablosu - Varlıklar / Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Sözleşme Varlıkları ve Yükümlülükleri	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de sadece Devam Eden İnşa işlerinden alacaklar ve borçlar ayrı gösterilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
4	Finansal Durum Tablosu - Varlıklar Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Verilen Stok Avansları	Finansal Durum Tablosunda Peşin Ödenmiş Giderlerde gösterilir.	BOBİ FRS'de stoklarda gösterilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
5	Finansal Durum Tablosu - Varlıklar / Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar ve Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	Finansal Durum Tablosunda varlık ve yükümlülüklerde ayrı gösterilir.	BOBİ FRS'de bu varlıklar ilgili kalemlerinde gösterilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
6	Finansal Durum Tablosu - Varlıklar Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Verilen Maddi Duran Varlık Avansları	Finansal Durum Tablosunda Peşin Ödenmiş Giderlerde gösterilir.	BOBİ FRS'de maddi duran varlıklarda gösterilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
7	Finansal Durum Tablosu - Varlıklar Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Kullanım Hakkı Varlıkları	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de yoktur.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
8	Finansal Durum Tablosu - Varlıklar / Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de sadece büyük işletmelerde gösterimi zorunludur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	TMS 12'de kayıtlara alınması zorunludur.
9	Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de yoktur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	TFRS 16 uyarınca kayıtlara alınması zorunludur.
10	Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Türev Araçlar	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de ayrı gösterimi yoktur.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
11	Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de ayrı gösterimi yoktur.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
12	Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Devlet Teşvik ve Yardımları	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de ayrı gösterimi yoktur.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
13	Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Ertelenmiş Gelirler	Sözleşme yükümlülükleri harici ertelenmiş gelirler	BOBİ FRS'de Devlet teşvikleri ve Sözleşme Yükümlülükleri burada gösterilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
14	Finansal Durum Tablosu - Yükümlülükler Sınıflandırması Farklı Olan Kalemler	Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir	Finansal Durum Tablosunda gösterilir.	BOBİ FRS'de bu kavram yer almamaktadır. Bunun yerine Korunma Yedeği, Yeniden Değerleme Yedeği ve Yabancı Para Çevrim Farkları ayrı gösterilmiştir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
15	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları	Eğer işletmenin esas faaliyetleri ile alakalıysa, kar veya zarar tablosunda esas faaliyetlerden karlar içerisinde gösterilir. Eğer işletmenin esas faaliyetleri ile alakalı değilse, işletme bu kalemde göstermeyi tercih edebilir.	BOBİ FRS'de, maliyet bedeliyle takip edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin amortisman giderleri bu kalemde takip edilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
16	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	Finansman Gideri (Geliri Öncesi) Faaliyet Kar veya Zararı	Kar veya zarar tablosunda zorunludur.	BOBİ FRS'de böyle bir alt toplam bulunmamaktadır. Uluslararası literatürde çok kullanılan "Vergi ve Finansman Giderleri Öncesi Faaliyet Karı" kavramı ile eşdeğer olduğundan finansal tablo okuyucularının açması tavsiye edilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
17	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	Alınan Kar Payı Gelirleri	TFRS'de yatırım faaliyetlerinden gelirler içerisinde gösterilmesi, TMS 7 ile uyumludur.	Finansman Gelirlerindedir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
18	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	İtfa Edilmiş Maliyeti Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıkların Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakılmasından Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)	Finansman Gideri (Geliri) Öncesi Faaliyet Karı ve Zararından önce gösterilir.	Finansman Gelirleri ve giderleri içerisinde.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
19	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	İtfa Edilmiş Maliyetinden Ölçülen Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Olarak Sınıflandırılmasından Kazançlar (Kayıplar)	Finansman Gideri (Geliri) Öncesi Faaliyet Karı ve Zararından önce gösterilir.	Finansman Gelirleri ve giderleri içerisinde.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
20	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Olarak Sınıflandırılmasından Kazançlar (Kayıplar)	Finansman Gideri (Geliri) Öncesi Faaliyet Karı ve Zararından önce gösterilir.	Finansman Gelirleri ve giderleri içerisinde yer alır.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
21	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	TFRS 9 Uyarınca Belirlenen Değer Düşüklüğü Kazançları (Zararları) ve Değer Düşüklüğü Zararlarının İptalleri	Esas faaliyetlerle ilgili değilse, Finansman Gideri (Geliri) Öncesi Faaliyet Karı ve Zararından önce gösterilir.	Esas faaliyetlerle ilgili değilse, Finansman Gelirleri ve giderleri içerisinde yer alır.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır
22	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	Risk Pozisyonlarını Netleştiren Kalemler Grubuna Yönelik Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)	Finansman Gideri (Geliri) Öncesi Faaliyet Karı ve Zararından önce gösterilir.	BOBİ FRS'de nerede sınıflanması gerektiği belirtilmemektedir ama finansman gelir ve giderlerinde sınıflanması yorumlanabilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi uyarınca TFRS'de farklıdır

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
23	Kar veya Zarar Tablosu - Sunum Farkları	TFRS 9 Uyarınca Belirlenen Değer Düşüklüğü Kazançları (Zararları) ve Değer Düşüklüğü Zararlarının İptalleri	Esas faaliyetler ile ilgili ise Esas Faaliyet Karı ve Zararı içerisinde ayrı bir kalem olarak gösterilir.	Esas faaliyetler ile ilgiliyse Esas Faaliyetlerden Giderler içerisinde gösterilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	TFRS 5 uyarınca ayrı gösterimi zorunludur.
24	Nakit Akım Tablosu - Sunum Farkları	Ödenen Faiz	İşletme faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden nakit akım tablosunda gösterilir.	Örnek tablolarda, yatırım faaliyetlerinden nakit akımlarında gösterilmiştir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	TMS 7'ye göre faaliyetlerden veya finansman nakit akımları içerisinde gösterilmelidir.
25	Hasılat - Değişken Bedel	Hasılat, Sözleşme Yükümlülükleri, Varlıkları	Hasılatta muhasebeleştirilir	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.3.3
26	Hasılat - İade Yükümlülükleri	Hasılat, Satışların Maliyeti, Stoklar, Karşılıklar	Hasılat (satıştan iadeler), iade yükümlülüğü, varlıklar ve satışların maliyeti düzeltilir.	Elde edilen kar marjı kadar bir tutar iade karşılığı olarak kayıtlara alınır.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.6.6.1

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
27	Hasılat - Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması - Farklı Bir Mal veya Hizmet	Hasılat, Sözleşme Yükümlülükleri, Varlıkları	Hasılat, farklı bir mal veya hizmet için ayrı tanımlanır.	Hasılat daha yüksek gösterilebilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.2.2.1
28	Hasılat - Zamana Yayıllı Edim Yükümlülükleri	Hasılat, Sözleşme Yükümlülükleri, Varlıkları	Hasılatın oluşması, zamana yayıllı edim yükümlülüğü şartlarının oluşmasına bağlıdır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.2.2.2.1
29	Hasılat - Zamana Yayıllı Edim Yükümlülükleri - İlerleme Yöntemi	Hasılat, Sözleşme Yükümlülükleri, Varlıkları	Benzer sözleşmelerde hasılatın aynı ilerleme yöntemiyle ölçülmesi gerekir.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.2.2.2.2
30	Hasılat - Maliyetlerin Güvenilir Bir Şekilde Ölçümü	Hasılat, Sözleşme Yükümlülükleri, Varlıkları	Maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi hasılatın kayıtlara alınması için bir kriter değildir.	Maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, hasılat daha düşük gösterilebilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.3.5
31	Hasılat - Ek Garantiler	Hasılat, Sözleşme Yükümlülükleri, Karşılıklar	Ek garanti bedeli, ek garanti süresinde hasılatı aktarılır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
32	Hasılat - İadesiz Peşin Ödenen Ücretler	Hasılat, Sözleşme Yükümlülükleri, Varlıkları	Zamana yayılı edim yüküm yükümlükleri yerine getirildiğinde kayıtlara alınır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.4
33	Hasılat - Geri Alma Yükümlülüğü - Geri Alma Hakkı	Hasılat, Finansal Yükümlülük, Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	Hasılat olarak, kayda alınmaz. Alım fiyatı, satış fiyatından düşükse kiralama olarak muhasebeleştirilir. Alım fiyatı, satış fiyatından yüksekse veya eşitse, işletme alım fiyatı kadar bir finansal yükümlülük kayıtlara alır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.4
34	Hasılat - Müşteri Talebi Üzerine Geri Alma Yükümlülüğü	Hasılat, Finansal Yükümlülük	Alım fiyatının, satış fiyatı ve beklenen piyasa satış fiyatına göre yüksek veya düşük olması durumunda farklı muhasebe politikaları uygulanır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.4
35	Hasılat - Sözleşme Maliyetleri	Satılan Hizmet Maliyeti, Satılan Malın Maliyeti, Sözleşme Varlıkları, Peşin Ödenen Giderler	Sözleşmenin yapılması için katılan ek maliyetler varlık olarak kayıtlara alınır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.5

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
36	Hasılat - Sözleşme Maliyetlerinin İtfası	Satılan Hizmet Maliyeti, Satılan Malın Maliyeti, Sözleşme Varlıkları, Peşin Ödenen Giderler	Varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde sistematik olarak itfa edilir	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.5
37	Hasılat - Önemli Finansman Bileşeni - Vadeli Satışlar	Hasılat, Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler, Sözleşme Varlığı veya Alacağı	Önemli finansman bileşeni, hasılatтан ayrıştırılır ve esas faaliyetlerden diğer gelirler olarak muhasebeleştirilir.	1 yıldan kısa vadeli satışlarda finansman bileşeni hasılat olarak kayda alınır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.6.2
38	Hasılat - Önemli Finansman Bileşeni - Avanslar	Hasılat, Finansman Gelirleri, Sözleşme Yükümlülüğü	Finansman temini amacıyla elde edilen ön ödemeli sözleşmelerden doğan finansman avantajı edin yükümlülükleri yerine getirildiğinde hasılat olarak kayda alınır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.6.2
39	Hasılat - Gayri Nakdi Bedel	Hasılat, Varlıklar, Giderler	Verilen malın veya bulunamıyorsa alınan malın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.	Verilen veya alınan malın gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa, alınan malın defter değeri hasılat olarak dikkate alınır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.6.3

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
40	Hasılat - İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	Hasılat, Sözleşme Varlıkları ve Alacağı	Tek başına satış fiyatı, düzeltilmiş piyasa değeri, beklenen maliyet artı kar marjı yöntemi kullanılır. Bakiye yöntemi, nadiren kullanılabilir.	Bakiye yöntemi kullanılırsa, hasılat yüksek veya düşük gösterilebilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.6.4
41	Hasılat - Edim Yükümlülüğünün İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi	Hasılat, Sözleşme Varlıkları ve Alacağı	İşletmenin edimini göstermeyen maliyetler için, katlanılan maliyetlerde düzeltme yapılır. Hasılat daha geç kayıtlara alınır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.6.6.5
42	Stoklar - Maliyet Yöntemi	Stoklar, Satılan Malın Maliyeti	Sadece normal maliyet yöntemi kullanılabilir.	Tam maliyet yöntemine izin verilmektedir. Stoklar daha yüksek gösterilebilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.7.3
43	Stoklar - Vadeli Alımlar	Stoklar, Satılan Malın Maliyeti, Finansman Giderleri	Vadeli alımdan doğan finansman bileşeni, stok maliyetinden ayrıştırılır ve finansman gideri olarak kayıtlara alınır.	Vadeli alım 1 yıldan kısa ise, finansman bileşeni stok maliyetinde bırakılır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.7.3
44	Stoklar - Hizmet işletmelerinin stok maliyeti	Stoklar, Satılan Hizmet Maliyeti	Hizmet işletmelerinin gerçekleşmemiş edim yükümlülüklerine dair	Hizmet işletmelerinin maliyetleri ilgili oldukları hasılat kayıtlara alınmadıysa	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar	3.7.3

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
			maliyetleri sadece stoklarda değil, başka varlık gruplarında da takip edilebilir.	stoklarda takip edilir. Bu madde, BOBİ FRS 5.33 ile çelişki içindedir.	ve diğer kapsamlı gelirler	
45	Tarımsal Faaliyetler - Ölçüm	Canlı Varlıklar, Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	Canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerinden gösterilir.	Maliyet veya gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülebilir. Canlı Varlıkların defter değeri olması gerekenden düşük gözükabilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.8.3
46	Arama ve Değerlendirme Varlıkları - Ölçüm	Maddi veya Maddi Olmayan Duran Varlıklar	İlk muhasebeleştirilmeden sonra yeniden değerlendirme modeli ile ölçülebilir.	Maddi olmayan duran varlık olan sınıflananlar yeniden değerlendirme modeli ile ölçülemez..	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.9.3
47	Finansal Varlıklar - Sınıflandırma	Finansal Yatırımlar	İşletmenin kullandığı iş modeli ve varlığa bağlı nakit akışlarının özelliğine göre değişiklik gösterir.	Sözleşmeye dayalı nakit akışlarının özelliklerine göre değişiklik gösterir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.10.2
48	Finansal Yükümlülükler - Sınıflandırma	Borçlanmalar, Diğer Finansal Yükümlülükler	Sözleşmeye dayalı nakit akışlarının özelliklerine göre değişiklik gösterir.	Türev araçlar haricinde, gerçeğe uygun değer ile ölçülerek sınıflandırılan bir finansal yükümlülük yoktur.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.10.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
49	Finansal Varlıklar - Ölçüm	Finansal Yatırımlar, Ticari ve Diğer Alacaklar	Hem ilk ölçüm, hem sonradan ölçüm, hem de finansal tablo dışı bırakmada iki standart arasında önemli farklar vardır.	Hem ilk ölçüm, hem sonradan ölçüm, hem de finansal tablo dışı bırakmada iki standart arasında önemli farklar vardır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.10.3.1.1 ve 3.10.3.2.1
50	Finansal Yükümlülükler - Ölçüm	Borçlanmalar, Diğer Finansal Yükümlülükler, Ticari ve Diğer Borçlar	Hem ilk ölçüm, hem sonradan ölçüm esnasında iki standart arasında önemli farklar vardır.	Hem ilk ölçüm, hem sonradan ölçüm esnasında iki standart arasında önemli farklar vardır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.10.3.1.2 ve 3.10.3.2.2
51	Finansal Varlık ve Yükümlülükler - İlk Kayda Almada İşlem Bedeli Gerçeğe Uygun Değerden Farklıysa	Finansal Yatırımlar, Borçlanmalar, Diğer Finansal Yükümlülükler	Gerçeğe uygun değer esastır. İşlem bedeli düzeltilir.	İşlem bedeli esastır, gerçeğe uygun değere göre düzeltilmez.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.10.3.3
52	Finansal Varlıklar - Değer Düşüklüğü Zararı	Finansal Yatırımlar, Ticari ve Diğer Alacaklar	Ömür boyu beklenen kredi zararına göre muhasebeleştirilir.	Tarafız göstergelerin varlığı durumunda muhasebeleştirilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.10.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
53	Finansal Varlık ve Yükümlülükler - Korunma Muhasebesi	Diğer Kapsamlı Gelir, Türev Araçlar, Finansal Yatırımlar, Borçlanma Araçları, Finansal Yükümlülükler, Finansman Giderleri	Hem muhasebeleştirmede, hem ölçümde, hem de finansal tablo dışı bırakma esnasında iki standart arasında farklılıklar mevcuttur.	Hem muhasebeleştirmede, hem ölçümde, hem de finansal tablo dışı bırakma esnasında iki standart arasında farklılıklar mevcuttur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.10.7
54	İştiraklerdeki Yatırımlar - Ölçüm (Büyük Olmayan İşletmeler)	İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	Özkaynak yöntemi zorunludur.	Özkaynak veya maliyet yöntemi kullanılabilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.11.2
55	İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler - Ölçüm (İlk Muhasebeleştirme)	İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar, Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar	Satın alma muhasebesinde, tanımlanabilir net varlıklar ve koşullu borçlar gerçeğe uygun değerlerinden dikkate alınır.	Satın alma muhasebesinde, net varlıklar BOBİ FRS'ye göre defter değerinden gösterilebilir. Edinilen işletmenin bilançosunda olmayan maddi olmayan duran varlıklar ve koşullu borçlar dikkate alınmaz.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.11.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
56	İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen Yatırımlar - Ölçüm (Elden Çıkarma)	İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar, Diğer Kapsamlı Gelirler	İştirak satıldığında veya finansal yatırıma dönüştüğünde iştirak ile ilgili takip edilen diğer kapsamlı gelirler, niteliğine göre kar veya zarara veya Geçmiş Yıl Karlarına sınıflanır. İştirakte hisse azalması meydana geldiğinde de hisse azalması oranında niteliğine göre kar veya zarara veya Geçmiş Yıl Karlarına sınıflanır.	İştirak satıldığında veya finansal yatırıma dönüştüğünde özkaynaklar altındaki bakiyeler, Korunma Yedeği ile ilgili ise kar veya zarara, değilse Geçmiş Yıl Karlarına sınıflanır. Hisse azalması durumunda ise, hisse azalması oranında Korunma Yedeği ile ilgiliyse kar veya zarara, değilse Geçmiş Yıl Karlarına sınıflanır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.11.3
57	İştiraklerdeki Yatırımlar / Müşterek Kontrol Edilen Yatırımlar - Ölçüm (Finansal Yatırıma Dönüşme)	İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar, Diğer Gelirler, Diğer Giderler	Finansal Yatırım, gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.	Finansal Yatırım, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, BOBİ FRS'deki yatırımın son defter değerinden finansal yatırımdaki paylara isabet eden tutar üzerinden ölçülür.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.11.3

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
58	Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler	İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	Müşterek girişimler, ayrı bir finansal araç vasıtasıyla elde edilse bile, diğer durum ve koşullar, bu anlaşmanın müşterek faaliyet olduğuna işaret edebilir.	Ayrı bir finansal araç vasıtasıyla yapılan yatırımların sınıflandırılmasında, müşterek anlaşmaya dair diğer durum ve koşullar kullanılmayabilir. Dolayısıyla, müşterek girişim, müşterek kontrol edilen işletme olarak yorumlanabilir. Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.12.2
59	Maddi Duran Varlıklar - Taşıyıcı Bitkiler	Maddi Duran Varlıklar, Canlı Varlık	Maddi Duran Varlıklarda gösterilir.	Canlı Varlıklarda gösterilir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.13.1
60	Maddi Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Bilanço Dışı Bırakma	Maddi Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Yatırım Faaliyetlerinden Giderler, Gelirler (-)	Yenileme ve büyük çaplı kontroller aktifleştirilir. Yenilenen kısımlar ve daha önceki aktifleştirilen büyük çaplı kontroller bilanço dışı bırakılır.	Yenilenen kısımlar ve daha önce yapılan büyük çaplı kontrollere ait maliyetler bilanço dışı bırakılmayabilir. Düzenleme bulunmamaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.13.2.2 ve 3.14.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
61	Maddi Duran Varlıklar - Restorasyon Maliyetleri	Maddi Duran Varlıklar, Karşılıklar, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Restorasyon maliyetleri ile ilgili yükümlülüklerdeki değişiklikler: 1) Yükümlülükte meydana gelen azalmanın ilgili varlığın maliyet modeli çerçevesinde izlenmiş olsaydı muhasebeleştirilmiş olacak olan defter değerini aşması halinde, söz konusu aşan tutar derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir. 2) Restorasyon maliyetleri ile ilgili yükümlülükler, bugünkü değerinden gösterilir.	1) Düzenleme bulunmamaktadır. 2) Sökme, taşıma ve restorasyon yükümlülükleri isteğe bağlı olarak bugünkü değerinden gösterilebilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.13.3 ve 3.13.4
62	Maddi Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Normalin Üzerinde Kullanılan Malzeme	Maddi Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez	Normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmemesine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.13.3

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
63	Maddi Varlıklar / Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller- İlk Ölçümdeki Finansman Payı	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Finansman Giderleri	Maddi duran varlığın maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin değer eş tutarındır.	1 yıl veya daha kısa vadeli alımların finansman payı maliyetten ayrıştırılmaz.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.13.4
64	Maddi Varlıklar / Maddi Olmayan Duran Varlıklar / Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Bedelin Parasal Olmayan Varlıkla Ödenmesi	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Bedel, parasal olmayan varlıkla ödenirse, varlığın gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.	Bedel, parasal olmayan varlıkla ödenirse, BOBİ FRS'deki net defter değeri dikkate alınır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.13.5, 3.14.3 ve 3.15.3.5
65	Maddi Duran Varlıklar - Yeniden Değerlenmiş Varlığın Kullanımı	Maddi Duran Varlıklar, Diğer Kapsamlı Gelirler, Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler / Giderler, Geçmiş Yıl Kar Zararları	Kullanım süresince, yeniden değerlendirme yedeği, yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası amortisman farkı tutarınca Geçmiş Yıl Kar ve Zararlarına aktarılabilir.	Düzenleme bulunmamaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.13.6

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
66	Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Amortisman	Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	TFRS'de kripto paralara ait düzenleme bulunmamaktadır. Bu açıdan maddi olmayan duran varlık dışında sınıflama olması durumunda sonraki ölçümleri farklılık gösterebilir.	Maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilen kripto paralara itfa payı uygulanmaz.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.15.1
67	Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Sınırsız Yararlı Ömre Sahip Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	İtfa edilmezler, ama yılda en az bir kere değer düşüklüğü testine tabi tutulurlar.	Faydalı ömürleri 5 seneden az olmamak, en çok da 10 sene olmak üzere itfa edilirler. Her sene değer düşüklüğü testine tabi tutulmazlar.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.15.5
68	Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Yeniden Değerleme Yöntemi	Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Diğer Kapsamlı Gelir, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Aktif bir piyasası olma koşulu ile beraber yeniden değerlendirme yöntemine izin verilir.	Yeniden değerlendirme yöntemine izin verilmemektedir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.15.3.7

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
69	Kiralamalar Kiralama Süresi	- Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Finansman Giderleri	Kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması ve kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda iptal edilemez kiralama süresi kullanılır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.3
70	Kiralamalar Kiralama Sözleşmelerinin Bileşenleri	- Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	Kiracı açısından, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, işletmelere sözleşmedeki bedelin tamamını tek bir kiralama bileşeni olarak kayıtlara alma hakkı vermektedir.	Kira ile ilgili olmayan bileşenlerin kira tutarından ayrılması gerekir. Kolaylaştırıcı uygulama yoktur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
71	Kiralamalar - Kira Sözleşmesi Başlangıcı	Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	Kiralama süresinin başlangıcı kiralamanın fiilen başladığı tarihtir.	Kiralama süresinin başlangıç tarihi kiracının kiralamış olduğu varlığın kullanım hakkını kazandığı tarihtir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.3
72	Kiralamalar - Faaliyet Kiralaması (Kiracı)	Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	Tüm kiralamalar kiralamanın başladığı tarihte bir kullanım hakkı varlığı ve bir kiralama yükümlülüğü olarak kayıtlara alınır.	Faaliyet kiralamasına ait kira giderleri, esas faaliyet karı içerisinde muhasebeleştirilir. Kullanım hakkı varlığı ve ilgili finansal yükümlülük kayıtlara alınmaz.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.4 ve 3.16.5

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
73	Kiralamalar - Finansal Kiralama Sınıflandırma (Kiracı)	Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	Tüm kiralamalar aynı şekilde muhasebeleştirilir. Dayanak varlık, kullanım hakkı varlığı olarak ayrı veya, ilgili olduğu maddi duran varlık kaleminde gösterilir.	Dayanak varlık ilgili olduğu maddi duran varlık kaleminde gösterilir, ayrı gösterilmez.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.16.5
74	Kiralamalar - Finansal Kiralama İlk Ölçüm (Kiracı)	Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	1) Kullanım varlığının maliyeti, kiralamanın fiilen başladığı tarihteki ödenmemiş kira yükümlülüklerinin bugünkü değeri üzerinden ölçülür. 2) Şarta bağlı kira ödemeleri, kullanım varlığı ve kira yükümlülüklerinin belirlenmesinde dikkate alınır. 3) Kiralamaya yönelik teşvikler, kira bedellerinden düşülür.	1) Varlığın maliyeti, kiralama süresinin başlangıcındaki gerçeğe uygun değer veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden ölçülür. 2) Şarta bağlı kira ödemeleri oluştuğu tarihte kar veya zarara aktarılır. 3) Teşviklerin kayıtlara alınması düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.5

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
75	Kiralamalar - Finansal Kiralama Sonraki Ölçüm - Kullanım Hakkı Varlığı (Kiracı)	Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	1) Kullanım hakkı varlığının yeniden değerlendirilmiş tutarından gösterilmesi ihtiyaridir. 2) Kullanım hakkı varlığı finansal yükümlülüğün yeniden ölçümünden etkilenir.	1) Finansal kiralamayla ilgili varlığın bulunduğu maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulursa, söz konusu varlık da yeniden değerlenir. 2) Dayanak varlık, finansal yükümlülüğün yeniden ölçümünden etkilenmez.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.5
76	Kiralamalar - Finansal Kiralama Sonraki Ölçüm - Finansal Yükümlülük (Kiracı)	Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	Finansal yükümlülük, şartlarda meydana gelen değişikliklere göre düzeltilir.	Finansal yükümlülük, şartlardaki değişikliklere göre düzeltilmez.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.5

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
77	Kiralamalar - Faaliyet Kiralaması (Kiraya veren)	Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	1) Kira gelirleri, doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre gelir yazılır. 2) Kiralamayla ilgili maliyetler, dayanak varlıkta aktifleştirilir ama kira gelirleriyle aynı yöntemle itfa edilir.	1) Kira gelirleri, sadece doğrusal oran yöntemiyle gelir yazılır. 2) Kiralamayla ilgili katlanılan maliyetler, ilgili varlıkta aktifleştirilir ama nasıl itfa edileceği düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.6
78	Kiralamalar - Finansal Kiralama (Kiraya veren) - İlk Ölçüm	Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar, Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Brüt kiralama yatırımı teşvik düşülmüş kira bedelleri haricinde aşağıdakileri de içerir: a) Kiracı tarafından sağlanan her türlü kalıntı değer taahhütleri, b) Kullanılacağından makul derecede emin olunan satın alma opsiyonu, c) Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri	Brüt kiralama yatırımının içeriğine yönelik bir rehberlik yoktur. Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.6

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
79	Kiralamalar - Finansal Kiralama (Kiraya veren) - Sözleşmede Değişiklik	Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar, Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Değişiklikler, sonraki muhasebeleştirmeyi önemli ölçüde değiştirebilir.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.6
80	Kiralamalar - Satış ve Geri Kiralama Anlaşmaları - Satıcı Kiracı Açısından	Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	a) Kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değerinin kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değerinden fazla veya az olması durumları incelenmiştir. b) Satış bedelinin, gerçeğe uygun değerden farklı olduğu durumlarda kullanım hakkı varlığı ve yükümlülüğü kayıtlara alınır. c) Varlığın devrinin bir satış işlemi olmaması durumunda, alınan bedel TFRS 9 uyarınca bir finansal yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.	a) Kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değerinin kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değerinden fazla veya az olması durumuna yönelik rehberlik yoktur. b) Satış bedelinin, gerçeğe uygun değerden farklı olduğu durumlarda kullanım hakkı varlığı ve yükümlülüğü kayıtlara alınmaz. c) Varlığın devrinin bir satış işlemi olmaması durumunda finansal kiralama muhasebeleştirilmesi uygulanır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.7

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
81	Kiralamalar - Satış ve Geri Kiralama Anlaşmaları - Alıcı Kiraya veren Açısından	Kullanım Hakkı Varlıkları, Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler, Maddi Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	a) Kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değerinin kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değerinden fazla veya az olması durumuna yönelik rehberlik vardır. b) Satış bedelinin, gerçeğe uygun değerden farklı olduğu durumlara özgü rehberlik vardır. c) Varlığın devrinin bir satış işlemi olmaması durumunda, alınan bedel TFRS 9 uyarınca bir finansal varlık olarak muhasebeleştirilir.	a) Kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değerinin kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değerinden fazla veya az olması durumuna yönelik rehberlik yoktur. b) Satış bedelinin, gerçeğe uygun değerden farklı olduğu durumlara özgü bir rehberlik yoktur. c) Varlığın devrinin bir satış işlemi olmaması durumu incelenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.16.7
82	Devlet Teşvikleri - Muhasebeleştirilme (Performans Kriterleri)	Maddi Duran Varlıklar, Devlet Teşvik ve Yardımları, Esas Faaliyet Karı İçerisinde Yer Alan Kalemler	Teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olması durumunda gelir olarak kayıtlara alınır.	Performans şartı yerine getirildiğinde kayıtlara alınır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.17.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
83	Devlet Teşvikleri - Parasal Olmayan Teşvikler	Maddi Duran Varlıklar, Devlet Teşvik ve Yardımları, Esas Faaliyet Karı İçerisinde Yer Alan Kalemler	Alternatif uygulamada, parasal olmayan teşvikler varlığın defter değerinden indirilebilir. Sonraki ölçümde amortisman gideri kayıtlara alınmamış olur.	Parasal olmayan teşvikler gerçeğe uygun değerinden kayıtlara alınır. Sonraki ölçümde ancak performans kriteri sağlandığında diğer gelirler olarak muhasebeleştirilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.17.3.1
84	Devlet Teşvikleri - Gelire İlişkin Teşvikler	Esas Faaliyet Karı İçerisinde Yer Alan Kalemler	Diğer Gelirler genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir.	Düzenlenmemiştir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.17.3.2
85	Borçlanma Maliyetleri - Muhasebeleştirme	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Finansman Giderleri, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara ait borçlanma maliyetleri aktifleştirilir. Bu süre, 1 yıldan kısa olarak da tanımlanabilir.	Üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.18.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
86	Borçlanma Maliyetleri - Ölçüm	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Finansman Giderleri, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Kullanılan kredilerin anapara kur farklarının tamamının borçlanma maliyetleri olarak aktifleştirilebileceği açık değildir.	Özellikli varlıkların alımı için kullanılan krediler nedeniyle katlanılan kur farkları borçlanma maliyetlerine dahil edilir. BOBİ FRS, kur farkları ile ilgili daha açık bir ifade ortaya koymaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.18.1

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
87	Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü - Yıllık Test Zorunluğu	Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Şerefiye, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlık ve şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiye her sene test edilmelidir.	Sadece değer düşüklüğü göstergeleri olduğu takdirde değer düşüklüğü testi yapılması zorunludur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.19.2
88	Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü - Şerefiye ve Nakit Yaratıcı Birim	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Şerefiye, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Nakit yaratan birim, bu birim ile ilişkilendirilen şerefiye tutarı ile beraber ölçülür. Değer düşüklüğü olması durumunda, önce şerefiye tutarı düzeltilir.	Şerefiyenin ait bulunduğu nakit yaratan birime ait değer düşüklüğü göstergeleri olduğu takdirde bile şerefiye değer düşüklüğü testine dahil edilmez ve değer düşüklüğü olduğunda şerefiyenin defter değeri azaltılmaz. Şerefiyenin nakit yaratan birimlere dağıtılmasına dair bir rehberlik bulunmamaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.19.7

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
89	Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü - Nakit Yaratan Birimin Bilanço Dışı Bırakılması	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Şerefiye, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	İşletmenin şerefiyenin dağıtıldığı bir faaliyeti elden çıkarması durumunda, elden çıkarmadan doğan kazanç veya kayıp belirlenirken, ilgili faaliyete dağıtılan şerefiye tutarı, faaliyetin defter değerine eklenir. Aynı zamanda, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birime ait faaliyet kollarından biri satıldığında, dağıtılacak şerefiyenin oranı, faaliyet kolunun satış değerinin geriye kalan nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarına oranlanması suretiyle bulunur.	Şerefiyenin, nakit yaratan birime nasıl dağıtılacağı düzenlenmemiştir. Bu yüzden, şerefiyenin bağlı olduğu nakit yaratan birim, bilanço dışı bırakıldığında, şerefiye tutarının nakit yaratan birime eklenmesi açık değildir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.19.7

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
90	Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü - Nakit Yaratan Birimin Oluşturulması	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Şerefiye, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Bir varlık veya varlık grubu, aktif piyasası olduğu durumda, işletme içinde kullanılsa da nakit yaratan birim olarak tanımlanabilir. Ortak kullanılan şirket varlıkları nakit yaratan birimlere dağıtılır.	Aktif piyasası olan, işletme içi bir varlık veya varlık grubunun nakit yaratan birim olarak değerlendirilmesi düzenlenmemiştir. Şirket varlıklarının nakit yaratan birime dağıtılması düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.19.7
91	Finansal Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü - Zararın Fonksiyonlara Göre Dağıtımı	Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır.	Değer düşüklüğü zararları, değer düşüklüğüne uğrayan varlığın ilgili olduğu fonksiyon altında muhasebeleştirilmesi gerekir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.19.8.1
92	Karşılıklar - Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler	Karşılıklar, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Muhasebeleştirilmesi gereken kaçınılmayan net zararlar, sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan ceza veya tazminat tutarından düşük olanıdır.	Kaçınılmayan net zararların nasıl muhasebeleştirileceği net bir şekilde düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.20.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
93	Karşılıklar - Yeniden Yapılandırma Karşılıkları	Karşılıklar, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Bilanço tarihinden önce, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin ayrıntılı ve resmi bir planın olması ve etkilenecekler nezdinde bir beklenti yaratmış olması durumunda kayıtlara alınır.	TFRS'de olduğu gibi, yeniden yapılandırma karşılıklarının hangi şartlarda muhasebeleştirileceği düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.20.2
94	Karşılıklar - Ölçüm (Bugünkü Değer)	Karşılıklar, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti, Finansman Giderleri	Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeri esas alınır.	İşletmelerin bugünkü değer hesaplaması yapmadan, karşılık tutarını, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden ölçmesi mümkündür.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.20.3
95	Karşılıklar - Sonraki Ölçümü (Netleştirme)	Karşılıklar, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Karşılığın iptal edilmesi sonucunda ortaya çıkan gelirler, dayanak teşkil eden harcamalar dışında bir giderle netleştirilmez, ayrı bir kalemden takip edilir.	Karşılıkların iptali durumunda oluşan gelirin nasıl takip edileceği düzenlenmemiştir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.20.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
96	Karşılıklar - Kıdem Tazminatı Karşılıkları	Kıdem Tazminatı Karşılığı, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	a) Aktüeryal varsayımlar ve gerçekleşen sonuçlar arasındaki farklar ve iskonto oranının değişmesinin etkisi diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. b) Aktüeryal varsayımlar ve öngörülen yükümlülük yöntemi kullanılır. c) Yükümlülük iskonto edilir ve bugünkü değer etkisi finansman giderlerinde sınıflanır.	a) Kıdem tazminatı yükümlülükleri raporlama dönemi sonu itibarıyla hesaplanır ve artış tutarları giderleştirilir. b) Hesaplama, iş gücü devir hızları ve geçmiş deneyimler dikkate alınır ama diğer aktüeryal varsayımlardan bahsedilmemiştir. c) Karşılıklarda iskonto edilmesi uygulaması ihtiyaridir. Yükümlülük iskonto edilmeyebilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.20.5
97	Yabancı Para İşlemleri – Geçerli para birimi değişiklik	Yabancı Para Çevrim Farkları, Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Giderler	Bağlı ortaklığın çevriminden doğan ve diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen kur farkları, faaliyetin elden çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaktan kâr veya zarara aktarılarak yeniden sınıflandırılmaz.	Düzenleme bulunmamaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.21.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
98	Yabancı Para İşlemleri - Net Yatırımın, İştiraklerin ve İş Ortaklıklarının Elden Çıkarılması	Yabancı Para Çevrim Farkları, Yatırım Faaliyetlerinden Diğer Gelir ve Giderler, Geçmiş Yıl Karları ve Zararları	Net yatırım elden çıkarıldığında, ilgili olan yabancı para çevrim farkı kar veya zarara sınıflanır.	Net yatırım elden çıkarıldığında, ilgili olan yabancı para çevrim farkı geçmiş yıl kar veya zararına sınıflanır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.21.4 ve 3.21.6
99	Yabancı Para İşlemleri - Avanslar	Verilen Avanslar, Alınan Avanslar, Parasal Olmayan Varlıklar ve Yükümlülükler, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Avanslar, finansal tablo dışı bırakıldığında, kayıtlara alınan varlık, gider veya gelirin tutarının belirlenmesinde kullanılan döviz kuru, yabancı para avansın alındığı veya ödendiği tarihteki döviz kurudur.	Düzenleme bulunmamaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.21.8
100	İş Birleşmesi - Maliyet	Şerefiye, Faaliyet Giderleri	Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değerinden oluşmaktadır. Satın alıma ilişkin maliyetler kar veya zararda kayıtlara alınır.	Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri ile iş birleşmesiyle doğrudan bağlantılı olarak katılan maliyetlerin toplamından oluşur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.6.1

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
101	İş Birleşmesi - Maliyet kabul edilmeyen işlemler	Şerefiye, Faaliyet Giderleri	Transfer edilen bedelden, edinen işletme ile edinilen işletme arasındaki daha önceden var olan ilişkinin sona erdirilmesi ile ilgili maliyetlerin mahsup edilmesi gereklidir.	Düzenleme bulunmamaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.6.4
102	İş Birleşmesi - Aşamalı Olarak Gerçekleşen	Diğer Kapsamlı Gelir, Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Giderler	Değerleme farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir, sonrasında kar veya zarara sınıflanır.	Özkaynak yatırımlarının değer değişiklikleri, özkaynakta takip edilmediğinden, iş birleşmesi öncesi değerleme farkı doğrudan kar veya zararda muhasebeleşir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.6.2
103	İş Birleşmesi - Şarta Bağlı Bedel İlk Ölçüm	Şerefiye, Finansal Yükümlülük, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Beklenen değer metodu kullanılarak, şarta bağlı olayın olasılığı düşük olsa bile, şarta bağlı bedel kayıtlara alınabilir.	İşletme şarta bağlı bedelin oluşmasına neden olan şart veya olayların gerçekleşmesinin muhtemel olduğu ve şarta bağlı bedel tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda, şarta bağlı bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini iş birleşmesinin maliyetine dâhil eder.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.6.3

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
104	İş Birleşmesi - Şarta Bağlı Bedel Sonraki Ölçüm	Şerefiye, Finansal Yükümlülük, Faaliyet Giderleri, Satışların Maliyeti	Özkaynak olarak sınıflandırılmış koşullu bedel yeniden ölçülmez ve buna ilişkin sonradan yapılan ödeme, özkaynak içerisinde muhasebeleştirilir. Finansal yükümlülük olarak muhasebeleştirilen şarta bağlı bedel, her bir raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerinden ölçülür ve ölçme dönemi sonundaki bedel ile aradaki fark kar veya zararda kayıtlara alınır.	Şarta bağlı bedelin kayıtlara alınmasından vazgeçilmesi ya da ölçümü ve gerçekleşmesi ile ilgili olan değişiklikler, şerefiye değerinde düzeltme olarak kayıtlara alınır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.6.3
105	İş Birleşmesi - Edinilen İşletme Bilançosundaki Varlıkların, Üstlenilen Yükümlülüklerin Ölçümü	Şerefiye, Tanımlanabilir Varlık ve Yükümlülükler	Edinilen varlık ve yükümlülükler, ertelenmiş vergi ve yükümlülükler, çalışanlara sağlanan faydalar, tazminat varlıkları ve edinilen işletmenin kiracı olduğu kiralamar haricinde, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülürler.	Bu varlık ve yükümlülükler, güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerinden, ölçülemiyorsa edinilen tarafın finansal tablolarındaki defter değeri üzerinden kayıtlara alınır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.7.1

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
106	İş Birleşmesi - Edinilen İşletme Bilançosunda Yer Almayan Varlık ve Yükümlülükler	Şerefiye, Tanımlanabilir Varlık ve Yükümlülükler	Edinilen işletmenin iş birleşmesi tarihindeki finansal tablolarında yer almayan maddi olmayan duran varlıklar, tanımlanabilir varlık olarak muhasabeleştirilir. Edinilen işletmedeki koşullu borçlar muhasabeleştirilir.	Edinilen işletmenin iş birleşmesi tarihindeki finansal tablolarında yer almayan varlık ve yükümlülüklerin kayıtlara alınmasına izin verilmemektedir. Edinilen işletmedeki koşullu borçlar muhasabeleştirilmez.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.7.1
107	İş Birleşmesi - Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Şerefiye, Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Kontrol gücü olmayan payların iş birleşmesi tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesine izin verilmektedir.	Kontrol gücü olmayan payların, iş birleşmesi tarihinde gerçeğe uygun değerden ölçümüne izin verilmez.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.7.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
108	İş Birleşmesi - Bedel Ödenmeden Gerçekleşen	Şerefiye, Kontrol Gücü Olmayan Paylar, İş Birleşim Etkisi Yedeği	Edinen işletme, transfer edilen bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri yerine, edinilen işletmedeki payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini kullanır.	Düzenlenmemiştir. Edinen işletme, transfer edilen bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri yerine, edinilen işletmenin edinen işletmedeki payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini kullanabilir. Bu durumda, ortaya farklı bir şerefiye tutarı çıkabilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.8.1
109	İş Birleşmesi - Şerefiye Sonraki Ölçüm	Şerefiye, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Şerefiye itfa edilmez, her sene değer düşüklüğü testine tabi tutulur.	Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, şerefiye 10 yılda itfa edilir. Şerefiye, gösterge olsa dahi değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.22.8.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
110	İş Birleşmesi - Aşamalı Olarak Gerçekleşen	Diğer Kapsamlı Gelir, Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Giderler	Özkaynak metodu ile muhasebeleştirilen bir iştirakin diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tutarları iş birleşmesi esnasında, kar veya zarar tablosuna sınıflanır.	Özkaynak metodu ile muhasebeleştirilen bir iştirakin diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tutarları iş birleşmesi esnasında, Korunma Yedeği ile ilgili olanlar hariç Geçmiş Yıl Kar ve Zararlarına sınıflanır. Korunma Yedeği ile ilgili olanlar kar veya zarara sınıflanır.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.22.6.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
111	Konsolidasyon - Kontrol Kavramı	Konsolide Edilen İşletmelerin Net Varlıkları, Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Kontrolün olması için, güce sahip olma, değişken getirilere maruz kalma ve elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için gücünü kullanabilme şartlarının sağlanması gereklidir.	Kontrolün sağlanması güce sahip olma kriteri sağlandığında geçerli kabul edilmektedir. Özel amaçlı işletmeler ayrı değerlendirilmiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.2
112	Konsolidasyon - Konsolidasyon İstisnası (Büyük Olmayan İşletme)	Konsolide Edilen İşletmelerin Net Varlıkları, Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Tüm işletmeler, kontrol kavramı sağlandığında bağlı ortaklıklarını konsolide etmek zorundadır.	Büyük işletmeler dışındaki işletmeler, bağlı ortaklıkları 660 sayılı KHK’da tanımlanan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş olma şartını taşııyorsa, konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.3.1

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
113	Konsolidasyon - Konsolidasyon İstisnası (Büyük İşletme)	Konsolide Edilen İşletmelerin Net Varlıkları, Kontrol Gücü Olmayan Paylar	a) Ana ortaklığın başka bir işletmenin tamamen veya kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ve oy hakkı olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, diğer ortaklara ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmayacağını bildirilmiş olması ve ortakların da bu duruma itiraz etmemiş olması. b) Ana ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın kamunun kullanımına açık ve bu TFRS uyarınca, bağlı ortaklıklarını konsolide etmesi veya gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçmesi. Yukarıdaki şartlar sağlandığında, ana ortaklık konsolide mali tablo sunmayabilir.	a) TFRS'den farklı olarak, "kısmen sahip olduğu" ifadesi yerine yüzde 90 ifadesi kullanılmıştır. Bir üst ana ortaklık Türkiye'de faaliyet göstermelidir. b) Benzerdir. Gerçeğe uygun değer ölçüm istisnası yer almamaktadır. Yukarıdaki şartlar sağlandığında, ana ortaklık bağlı ortaklığı konsolide etmez. Bu bir seçimlik hak değil, zorunluluktur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.3.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
114	Konsolidasyon - Konsolidasyon İstisnası (Yatırım İşletmesi)	Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve İş Ortaklıkları	Yatırım işletmesi ana ortaklık ise, bağlı ortaklıklar gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülür. Konsolidasyon uygulanmaz.	Böyle bir istisna yoktur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.3.2
115	Konsolidasyon - Konsolidasyon İstisnası (Satış Amaçlı Edinilen Bağlı Ortaklıklar)	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar, Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	Satış amacıyla edinilen bağlı ortaklıklar, kolaylaştırıcı uygulama olarak, gerçeğe uygun değerinden gösterilir. Bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değeri bulunur, tanımlanabilir yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri bulunur, sonrasında iki rakam birbirinden çıkarılarak tanımlanabilir varlıkların değeri elde edilir. Varlıkların ve yükümlülüklerin dipnotlarda detaylarının verilmesi gerekmez.	Bağlı ortaklığın iş birleşme tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde satılması planlanıyorsa, konsolide edilmeyebilir. Bu durumda, bağlı ortaklık işlem fiyatı ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedeli ile ölçülür ve finansal yatırım olarak kayıtlara alınır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.3.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
116	Konsolidasyon - Münferit Finansal Tablolar	Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve İş Ortaklıkları	Konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin hazırlaması zorunlu değildir.	Konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin, münferit finansal tablo hazırlamaları zorunlu kılınmış ama dipnot ve açıklama vermeleri konusunda istisna getirilmiştir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.23.3.3
117	Konsolidasyon - Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	Karşılıklar, Diğer Alacaklar, Finansal Yatırımlar	Katkıda bulunan, hizmetten çekme maliyetini ödeme yükümlülüğünü, borç olarak muhasabeleştirir. Hizmetten çekme maliyetlerini ödemekle yükümlü olmadığı sürece, fondaki payını ayrıca muhasabeleştirir. Fon üzerinde kontrolü, önemli etkisi ve müşterek kontrolü varsa ilgili TFRS standartlarına göre muhasabeleştirir, bu durumda fondan almaya hakkı olan tazminat tutarını muhasabeleştirir.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.3.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
118	Konsolidasyon - Kontrolün Kaybedilmesi-Birbiri İle İlişkili Anlaşmalar	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler, Faaliyet Giderleri, Stoklar, Diğer Borçlar	Bağlı ortaklık satış sözleşmesindeki işlem fiyatı ile bir ürünün veya hizmetin alımı ile ilgili alım sözleşmesindeki işlem fiyatı birbiri ile ilişkiliyse, satış fiyatı, alım fiyatının piyasa değerine getirilmesi kadar düzeltilir.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.5
119	Konsolidasyon - Kontrolün Kaybedilmesi ve Kalan Hisse Paylarının Ölçümü	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler, Finansal Yatırımlar	Kontrolün kaybedilmesi ile beraber, yatırımda kalan hisse payları gerçeğe uygun değer ile ölçülür.	Kontrolün kaybedilmesi ile beraber, yatırımda kalan hisse payları gerçeğe uygun değerinden veya bu bedel güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, bağlı ortaklığın defter değeri üzerinden ölçülür. Kontrolün kaybı bir bedel karşılığı gerçekleşmişse, kalan payların gerçeğe uygun değeri olduğu kabul edilir. Gerçeğe uygun değer, kontrolün kaybedildiği tarihteki elden çıkarılan özkaynak payları için	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.5

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
				birim başına alınan veya alınması beklenen bedel üzerinden belirlenir.		
120	Konsolidasyon - Kontrolün Kaybedilmesi ve Özkaynaktaki Kalemlerin Sınıflanması	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler, Diğer Kapsamlı Gelirler, Finansman Gelirleri, Finansman Giderleri	Kontrolün kaybedilmesi ile söz konusu bağlı ortaklığa ilişkin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm tutarlar, ana ortaklığın ilgili varlıkları ve borçları doğrudan elden çıkarması halinde gerekli olacak uygulama ile aynı esas çerçevesinde muhasebeleştirir.	Kontrolün kaybedilmesi ile özkaynaklarda takip edilen bağlı ortaklığa ait tutarlar, Korunma Yedeği hariç, Geçmiş Yıl Kar veya Zararlarına sınıflanır. Korunma Yedeği ile ilgili olan tutarlar kar veya zarara sınıflanır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.5

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
121	Konsolidasyon - Bağlı Ortaklığın İştirake Satılması	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler, Finansal Yatırımlar, İştirakler	Bağlı ortaklığın iştirake satışı sonucunda, a) Net varlıkların bilanço dışı bırakılması esnasında elde edilen kar, iştirak payı kadar elimine edilir. b) Kalan finansal yatırımın gerçeğe uygun değerden ölçümünden elde edilen kar, iştirak payı ile bağlı ortaklıktaki satılan payın çarpımı kadar elimine edilir.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.23.5
122	Ertelenmiş Vergi - Büyük Olmayan İşletmeler	Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü, Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	Tüm işletmelerin uygulaması zorunludur.	Ertelenmiş vergi hesaplaması büyük olmayan işletmeler için ihtiyaridir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.24.1

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
123	Ertelenmiş Vergi - Geriye Taşınan Zararlar	Cari Dönem Vergi Alacağı, Vergi Geliri	Cari dönem mali zararları, geçmişteki karlara mahsuben varlık olarak muhasebeleştirilir.	Türkiye'de böyle bir uygulama olmadığından değinilmediği düşünülmektedir, ancak bir ana ortaklığın yurtdışındaki bağlı ortaklığı böyle bir uygulamaya izin veriyorsa, düzenleme yapılmaması boşluk oluşturmaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.24.3
124	Ertelenmiş Vergi - İlk Muhasebeleştirme İstisnası	Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	Bir varlığın ilk muhasebeleştirmesinde, işlem, işletme birleşmesi değilse ve hem muhasebe karını, hem de vergiye tabi karı etkilemiyorsa, işletme ertelenmiş vergi hesaplamaz. Hem özkaynak hem de borç olarak sınıflandırılabilir bileşik finansal araçlar için ise, ilk muhasebeleştirmede ve sonraki ölçümlerde ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilir.	Bir varlığın ilk muhasebeleştirmesinde, işlem, işletme birleşmesi değilse ve hem muhasebe karını, hem de vergiye tabi karı etkilemiyorsa, işletme ertelenmiş vergi hesaplamaz. Bu maddenin bir istisnası yoktur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.24.3

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
125	Ertelenmiş Vergi - Edinen İşletmedeki Mali Zararlar	Şerefiye, Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü, Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	Edinen işletme mali zararlarını, edinilen işletmedeki ileriye yönelik karlarla kullanabileceğini öngörüyorsa, ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir. Ancak, bu muhasebeleştirme, şerefiye tutarını etkilemez.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.24.3
126	Ertelenmiş Vergi - Hisse Bazlı Ödemeler	Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü, Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	Hisse bazlı ödemeler üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.24.3
127	Ertelenmiş Vergi / Cari Dönem Vergi - Kullanılacak Vergi Oranı	Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü, Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	Raporlama dönemi sonunda, yürürlüğe girmemiş ama yürürlüğe girmesi kesine yakın vergi oranı dikkate alınır.	Dönem için geçerli olan vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak ölçülür. Yürürlüğe girmesi kesine yakın vergi oranı dikkate alınmaz.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.24.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
128	Karşılıklar - Vergi Uygulamalarında Belirsizlik Yaratıcı Durumlar	Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar, Vergi Gideri	İşletme, belirsiz bir vergi uygulamasının etkilerini değerlendirirken, vergi idaresinin inceleme hakkına sahip olduğu tutarları inceleyeceğini ve bu incelemeleri yaparken ilgili tüm bilgilere tam olarak vakıf olduğunu varsayar.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.24.7
129	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Raporlama - Yüksek Enflasyonlu Ekonominin Belirlenmesi	Parasal Olmayan Kalemler, Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	Yüksek enflasyonlu ekonomi belirleme kriterleri tüm para birimleri için aynıdır.	Ağırlıkta kullanılan para birimi TL olan işletmeler, Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100'den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.26.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
130	Standartların İlk Uygulaması - İlk Geçiş Tarihi	Net Varlıklar, Özsermaye Kalemleri, Geçmiş Yıl Karları ve Zararları	TFRS uygulayan işletmelerin, ilk finansal tablolarını hazırlarken, karşılaştırmalı dönemin açılış bilançosunu, geçiş tarihi olarak kabul etmesi gerekir.	TFRS ile aynıdır. Ancak, bir muafiyet tanınmıştır: Daha önce TFRS uygulamayan işletmeler, cari raporlama döneminin başlangıcını BOBİ FRS'ye göre geçiş tarihi olarak kabul edebilirler.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.2.1
131	Standartların İlk Uygulaması - Geriye Yönelik Uygulanmamasına İzin verilen Düzenlemeler	Türev Varlıklar ve Yükümlülükler, Diğer Kapsamlı Gelirler, Finansal Yatırımlar, Borçlanmalar	BOBİ FRS'den farklı olarak, korunma muhasebesi, finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümü, finansal varlıklarda değer düşüklüğü, saklı türev ürünler dahil edilmiştir.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.3

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
132	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - İşletme Birleşmeleri	Şerefiye, Net Varlıklar, Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Şerefiye, eski muhasebe standartlarına göre oluşturulmuş bedelinden izlenir. Geçiş tarihinden önceki bir iş birleşmesi esnasında kayıtlara alınan, ancak geçiş tarihinde TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık standardına göre varlık tanımını karşılamayan varlıklar, geçiş tarihinde şerefiyeye karşı düzeltilir. Geçiş tarihinde, iş birleşmesinde elde edilen net varlıkların TFRS'ye göre ölçümünün etkileri şerefiyeye karşı düzeltilmez.	Eğer geçiş tarihinden önceki iş birleşmelerine BOBİ FRS 21 uygulanmayacaksa, geçiş tarihindeki BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış net defter değerinin ana ortaklığa düşen payından bağlı ortaklığın maliyet bedeli çıkarılarak, şerefiye değeri bulunur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
133	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - Şerefiye	Şerefiye, Net Varlıklar, Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Şerefiye, geçiş tarihinde değer düşüklüğü göstergesi olmasa bile değer düşüklüğü testine tabi tutulur.	Şerefiye test edilmez.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4
134	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - İştirak ve İş Ortaklıklarına Özkaynak Yönteminin Uygulanması	İştirakler, İş Ortaklıkları, Geçmiş Yıl Kar veya Zararları	Geçmiş tarihli işletme birleşmelerine yönelik muafiyet hükümleri, özkaynak ve iş ortaklıkları edinimlerinde de geçerlidir.	Edinim tarihinde BOBİ FRS uygulanmamasına olanak tanınmıştır. Bu muafiyetten faydalanan işletmeler, geçiş tarihinde önceki raporlama çerçevesine göre belirlenmiş defter değerlerini dikkate alabilir. Ancak bu defter değerleri ile BOBİ FRS'ye göre düzeltilmiş defter değerleri arasındaki farkları dipnotlarda açıklar.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
135	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - Maliyet Bedeliyle Ölçülen İştirak, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklar	İştirakler, İş Ortaklıkları, Geçmiş Yıl Kar veya Zararları	Maliyet yöntemiyle ölçülen bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişim yatırımlarının geçiş tarihindeki maliyet bedeli olarak önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenmiş olan geçiş tarihindeki defter değeri kullanılabilir.	Böyle bir muafiyet yoktur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4
136	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - Petrol ve Gaz Varlıkları	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Geçmiş Yıllar Kar ve Zararları	Eski raporlama çerçevesine göre muhasebeleştirilebilir ancak geçiş tarihinde TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur.	Böyle bir muafiyet yoktur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
137	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - Tarife Düzenlemesine Bağlı Faaliyetlerle İlgili Maddi, Maddi Olmayan ve Kullanım Hakkı Varlıkları	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Kullanım Hakkı Varlıkları, Geçmiş Yıllar Kar ve Zararları	Eski raporlama çerçevesindeki değerleri ikame maliyet olarak kullanılabilir ama geçiş tarihinde değer düşüklüğü testine tabi tutulur.	Böyle bir muafiyet yoktur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4
138	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - Ertelenmiş vergiler	Ertelenmiş vergi Varlığı ve Yükümlülüğü	Böyle bir muafiyet yoktur.	Ertelenmiş vergi, geçiş tarihinden sonra ileriye yönelik olarak uygulanabilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
139	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - Kıdem Tazminatı Karşılığı	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Böyle bir muafiyet yoktur.	Geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ait toplam kıdem tazminatı tutarlarını on yılı geçmemek üzere eşit tutarlarda geçmiş yıl kar veya zararlarına yansıtabilir. Finansal tablolara yansıtılmayan kıdem tazminatı karşılığı tutarı dipnotlarda açıklanır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
140	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - BOBİ FRS'de Yer Almayanlar	Kiralamalar, Kullanım Hakkı Varlıkları, Yabancı Para Çevrim Farkları, Finansal Yatırımlar, Borçlanmalar, Türev Araçlar, Karşılıklar, Maddi Duran Varlıklar, İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar, İş Ortaklıkları, Sözleşme Varlıkları ve Yükümlülükleri, Peşin Ödenmiş Giderler,	Hisse bazlı ödeme işlemleri, sigorta sözleşmeleri, kiralamalar, birikimli çevrim farkları, bileşik finansal araçlar, finansal varlık ve yükümlülüklerin ölçümü, imtiyazlı hizmet anlaşmaları, borçlanma maliyetleri, finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesi, aşırı oranda yüksek enflasyon, müşterek anlaşmalar, dekapaj maliyetleri, finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin tanımlanması, hasılat, yabancı para işlemleri ve avans bedeli, gelir vergisi uygulamalarına ilişkin belirsizlikler konularında seçimlik muafiyetler mevcuttur.	Bu konularda bir muafiyet bulunmamaktadır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
141	Standartların İlk Uygulaması - Bazı Düzenlemelerin Uygulanmamasına İmkan Tanıyan Seçimlik Muafiyetler - Düzeltmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması	Net Varlıklar, Özsermaye Kalemleri, Geçmiş Yıl Karları ve Zararları	Böyle bir muafiyet yoktur.	BOBİ FRS ilk uygulandığında geçiş tarihinde düzeltmelerin yapılmasının mümkün olmaması durumunda, en erken dönemde bu düzeltmelerin yapılmasına izin verilmektedir, ancak hangi kalemlerin düzeltilmediği ve hangi açıklamalara yer verilemediği dipnotlarda açıklanır.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.27.5
142	İlişkili Şirketler - İştirak ve İş Ortaklıklarının Bağlı Ortaklıkları	İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar, İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar, İlişkili Taraflara Ticari Borçlar, İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	Bir iştirakin bağlı ortaklığı ile bir müşterek ortaklığın bağlı ortaklığı, sırasıyla bu iştirakte önemli etkisi olan işletme ve müşterek ortaklığın ortakları ile ilişkili şirket sayılır.	Düzenlenmemiştir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.28.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
143	İlişkili Şirketler - Çalışanlara Sağlanan Fayda Planını Yerine Getiren İşletme	İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar, İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar, İlişkili Taraflara Ticari Borçlar, İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	Bir işletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde, bu işletme ilişkili şirkettir.	Düzenlenmemiştir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.28.2
144	Hisse Bazlı Ödemeler	Ticari Borçlar, Diğer Borçlar, Özkaynaklar	Özkaynaktan karşılanan ödemelerde, mallar ve hizmetler teslim alındıkça, bu malların ve hizmetlerin bedeli gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Çalışanların verdiği hizmetlerin bedeli, özkaynağa dayalı araçların gerçeğe uygun değeri referans alınarak ölçülür. Nakit olarak ödenen işlemlerde işletme, alınan mal veya hizmetler ile üstlenilen yükümlülük tutarını, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.1

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
145	Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar, Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler, Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.29.2
146	Durdurulan Faaliyetler	Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı / (Zararı)	Bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan kısımlarının kar veya zarardaki sınıflaması için kullanılır. Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gerekir.	Düzenlenmemiştir.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.29.2

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
147	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Borç Bakiyeleri ve Alacak Bakiyeleri, Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesap Bakiyelerinde Raporlama Döneminde Meydana Gelen Değişimler	TFRS 1'in ilk uygulamasında düzenlemeye dayalı erteleme bakiyelerinin kayıtlara alınmasına karar verilirse, düzenlemeye dayalı erteleme borç ve alacak bakiyeleri, varlık ve yükümlülük toplamından ayrı bir şekilde bilançoda gösterilir. Düzenlemeye dayalı hesap bakiyelerindeki değişimler de kar veya zarar tablosunda diğer kalemlerin toplamından ayrı bir toplam kalem olarak sunulur.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler, Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.29.4

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
148	Çalışanlara Sağlanan Faydalar - İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar (Tanımlanmış Fayda Planları)	Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar, Diğer Kapsamlı Gelir, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	Aktüeryal bir tekniğin (öngörülen yükümlülük yönteminin) kullanılması gerekir ve ilgili fayda bugünkü değerine iskonto edilir. Cari dönem hizmet faaliyeti, net faiz ve geçmiş hizmet maliyetleri ile yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar kar veya zarar tablosunda, aktüeryal kayıp ve kazançlar ise diğer kapsamlı gelir tablosuna sınıflanır.	Kıdem tazminatı karşılığı dışında herhangi bir işten ayrılma sonrası fayda tanımlanmamıştır. Kıdem tazminatı karşılığının ölçüm farklılıklarına, 96 numaralı madde olan Karşılıklar - Kıdem Tazminatı Karşılığı bölümünde değinilmiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler, Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.29.5

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
149	Çalışanlara Sağlanan Faydalar - İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar (Uzun Vadeli Faydalar)	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar, Diğer Kapsamlı Gelir, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri, Finansman Giderleri	Uzun vadeli ücretli izinler, jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar ve uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydaları kapsar. İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar bölümünde yer alan muhasebeleştirme ve ölçüm prensipleri kullanılır.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler, Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.29.5

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
150	Çalışanlara Sağlanan Faydalar - İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	İşletme, söz konusu faydalara ilişkin teklifini geri alamayacağı tarih ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalara ilişkin ödemeleri de içeren TMS 37 kapsamındaki yeniden yapılandırma maliyetlerini muhasebeleştirdiği tarihten erken olanında bir borç ve gider olarak kayıtlarına alır.	Kayıtlara alınacağı belirtilmiş ama hangi şartlarda ve ne zaman kayıtlara alınacağı düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.5
151	Hisse Başına Kazanç	Adi Pay Başına Kazanç, Sulandırılmış Pay Başına Kazanç, (Durdurulan Faaliyet ve Sürdürülen Faaliyet Ayrı Olarak)	Adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç, adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen sürdürülen kar, sulandırılmış hisse başına kazanç, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda belirtilmelidir.	İşletmelerin adi ve imtiyazlı paylar için ayrı ayrı gösterilmek şartıyla pay başına kâr ve kâr payı oranlarını dipnotlarında açıklaması zorunludur. Kar veya zarar tablosunda herhangi bir açıklamada bulunulmaz.	Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.29.7

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
152	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık, İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar, Hasılat, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	İmtiyaz sözleşmesi sahibi olan işletme, yaptığı altyapı yatırımları, koşulsuz ödeme alma hakkı olduğunda bir finansal varlık, değişken ödemeler söz konusu olduğunda bir maddi olmayan duran varlık, ödemelerin bir kısmının finansal bir varlık diğer bir kısmının da maddi olmayan duran bir varlık vasıtasıyla sağlandığı durumlarda hem maddi olmayan duran varlık, hem de finansal varlık olarak muhasebeleştirir.	Düzenlenmemiştir. TFRS'deki rehberlik takip edilmediğinde, altyapı yatırımları maddi duran varlık olarak muhasebeleşecektir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler, Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.29.8

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
153	Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı	Nakit Dışı Varlıklar, Ödenecek Kâr Paylarının Defter Değeri İle Dağıtılan Nakit Dışı Varlıkların Değeri Arasındaki Fark, İlişkili Taraflara Diğer Borçlar, Özkaynaklar	Nakit dışı varlıkların ortaklara dağıtımını konu edinen temettü borcu, ilgili varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Dağıtılan varlıkların defter değeri ile temettü borcunun defter değeri arasında fark oluşması durumunda, sözü edilen bu fark kâr veya zarar içerisinde Ödenecek Kâr Paylarının Defter Değeri ile Dağıtılan Nakit Dışı Varlıkların Değeri Arasındaki Fark hesabında muhasebeleştirilir.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler, Sınıflandırma, sunum ve dipnot farklılıkları	3.29.9

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
154	Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi	Borçlanmalar, Diğer Finansal Yükümlülükler, Ödenmiş Sermaye, Paylara İlişkin Primler, Finansman Gider veya Gelirleri	İşletme, finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla, ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçları ilk kez muhasabeleştirilmesi durumunda, güvenilir bir şekilde tespit edilebildiği sürece, bu araçları gerçeğe uygun değerinden ölçer. Ortadan kalkan finansal yükümlülüğün (ya da finansal yükümlülüğün bir kısmının) defter değeri ile ödenen bedel arasındaki fark kar veya zararda muhasabeleştirilir.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.10

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
155	Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri	Maddi Olan veya Olmayan Duran Varlıklar, Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri	Dekapaj çalışması varlığı, işletmenin ekonomik faydayı elde etmesinin muhtemel olması, cevher yatağının erişimi kolaylaşan kısmını tanımlayabilmesi ve maliyetlerin güvenilir olarak ölçülmesi durumunda kayıtlara alınır ve başlangıçta direkt katlanılan maliyetler ve doğrudan ilişkilendirilebilir genel üretim maliyetlerinin toplamı üzerinden ölçülür.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.11

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
156	Gerçeğe Uygun Değer - Finansal Varlıklar	Finansal Varlıklar	Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanır.	BOBİ FRS'de işlemin gerçekleştiği piyasaya (asıl veya en avantajlı), olağan işlem vurgusuna, piyasa katılımcılarının varsayımlarına veya fiyatın hangi fiyat olduğuna (çıkış fiyatı) ve taşıma maliyetlerine atıfta bulunulmamıştır. Bu yönüyle, gerçeğe uygun değer TFRS'deki değerden farklı olabilir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.12

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
157	Gerçeğe Uygun Değer - Finansal Olmayan Varlıklar	Finansal Olmayan Varlıklar	Finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesindeki kriterlere ilave olarak, piyasa katılımcısının bu varlığı en iyi ve en üst seviyede kullanarak veya bu şekilde kullanacak başka bir piyasa katılımcısına satarak ekonomik fayda sağlayabileceği dikkate alınır. İşletmenin, kendine özgü varsayımları ve varlığı kullanım şeklini varsayımlara dahil edilmez.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.12

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
158	Gerçeğe Uygun Değer - İşletmenin Kendi Özkaynağına Dayalı Finansal Araçları ve Borçları	Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar	İşletmenin kendi özkaynağına dayalı özdeş veya benzer finansal aracın ya da borcun devrine ilişkin kotasyon fiyatı bulunmadığında, bu finansal aracın veya borcun gerçeğe uygun değeri, ölçüm tarihinde özdeş kalemi varlık olarak elinde tutan bir piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçülür	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.12
159	Gerçeğe Uygun Değer - Finansal Borç	Borçlanmalar, Diğer Finansal Yükümlülükler, Finansman Gelir ve Giderleri	Bir borcun gerçeğe uygun değeri yerine getirmeme riskinin etkisini yansıtır. Yerine getirmeme riski, işletmenin kendi kredi riskini kapsamakla birlikte, bu riskle sınırlı olmayabilir. Bu risklerin değerlendirilmesine, borçla ilgili olarak başka işletmelerden alınan teminatlar dahil edilmez.	Düzenlenmemiştir.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.12

Sayı	Konu	Etkilenen Kalem	TFRS	BOBİ FRS	Etkinin türü	Açıklama
160	Gerçeğe Uygun Değer - Varlığın veya Borcun Faaliyet Hacminde veya Seviyesinde Önemli Ölçüde Azalma Olduğu Durumlar	Finansal Varlıklar, Finansal Borçlar, Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar	TFRS 13'ü referans alan tüm gerçeğe uygun değer ölçümleri, işletmeler açısından belirsizlik yüksek olsa da, zorluk derecesi yüksek olsa da yapılmalıdır.	Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal araçların faal bir piyasada kote edilmiş bir piyasa fiyatı bulunmuyor ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, bu finansal araçların gerçeğe uygun değerden ölçümüne son verilir. Bu durumda, bu varlığın güvenilir bir biçimde ölçülebildiği en son tarihteki defter değeri, söz konusu varlığın yeni maliyetini oluşturur.	Düzeltilme kaydı - kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelirler	3.29.12